

343.04  
B-188dt

c 1

**UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS  
COORDINACION DE EDUCACION A DISTANCIA**

**ASIGNATURA:  
Derecho Tributario**

**PROFESOR:  
Dr. Reynaldo Balladares Saballos**

14-04-11

h  
n  
a

J. C. S. (E. D.)

2011/97/98

**Managua, Nicaragua  
Octubre 2010**



## **I. Datos Generales de la asignatura**

|                                  |                                  |
|----------------------------------|----------------------------------|
| <b>Nombre de la Asignatura:</b>  | Derecho Tributario               |
| <b>Nombre del Docente:</b>       | Róger Quant                      |
| <b>Número de Grupo:</b>          | 0022                             |
| <b>Días y horario de clases:</b> | Sábados 1:00-2:50 PM             |
| <b>Fecha de entrega:</b>         | Viernes 17 de septiembre de 2010 |

## **II. Objetivos Generales de la Asignatura**

1. Dotar al alumno de las bases teóricas fundamentales inherentes a las instituciones jurídicas elementales del Derecho Tributario.
2. Desarrollar la capacidad de análisis frente a supuestos existentes en el Ordenamiento Jurídico Tributario Nacional.
3. Proveer al discente de los fundamentos básicos del desarrollo teórico del Derecho Tributario como una rama autónoma y área científica del derecho público.
4. Capacitar al alumno en el conocimiento de los principios de justicia tributaria material y formal que ordena el sistema del Derecho Tributario.
5. Delimitar las notas conceptuales de las diversas categorías básicas conforme a las aportaciones doctrinarias y jurisprudenciales más importantes, y realizar un análisis detallado de la incardinación de las mismas en el derecho positivo nicaragüense.
6. Analizar las instituciones más importantes devenidas de la realización de la obligación jurídica tributaria por parte del contribuyente, desde una perspectiva que asegure el respeto de sus derechos y garantías.

### Al final del curso los estudiantes podrán:

1. Tendrán las bases teóricas fundamentales sobre las Instituciones del Derecho Tributario.
2. Tendrán el conocimiento teórico del Derecho Tributario como rama autónoma y área científica del derecho público.
3. Conocerán los principios que rigen la justicia tributaria, material y formal.
4. Conocerán las actuaciones que los administrados y la Administración Pública han de desarrollar, de acuerdo con las normas de los procedimientos administrativos, para la aplicación correcta de los tributos.

### III. Contenidos a estudiar

#### Contenidos a estudiar

Asistencia a clases, horarios de consulta, participación en clase, trabajo en grupos, entrega de trabajos, tipos de evaluación, autoevaluación de la participación, etc.

| Unidad | Fecha      | Tema  | Actividades  |
|--------|------------|---|--|
|        | 16/10/2010 |   | <ul style="list-style-type: none"><li>• Presentación del programa, las actividades a realizar, fechas de seminarios, exámenes y consultas.</li></ul> |
| I      | 16/10/2010 | Concepto y contenido del Derecho Tributario:<br>a. Delimitación del objeto<br>b. Elaboración del sistema teórico<br>c. Inferencia de la | <ul style="list-style-type: none"><li>• Inicio de clases.</li></ul>  |

|     |            |  |  |
|-----|------------|--|--|
|     |            | exposición anterior: el método del Derecho Tributario.   |  |
| II  | 16/10/2010 | <p>La teoría tradicional sobre las fuentes del Derecho Tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. La teoría tradicional</li> <li>b. Potestad reglamentaria y facultades interpretativas de la Administración</li> <li>c. Naturaleza y efectos jurídicos de la facultad interpretativa</li> <li>d. Codificación de las normas tributarias</li> </ul>   |  |
| III | 16/10/2010 | <p>La eficacia de las leyes tributarias en el tiempo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Comienzo de la vigencia</li> <li>b. Fin de la vigencia</li> <li>c. Determinación de las situaciones y actos jurídicos</li> <li>d. Norma tributaria y norma presupuestaria</li> <li>e. La eficacia de las leyes tributarias <ul style="list-style-type: none"> <li>-Planteamiento general</li> <li>- Territorialidad y residencia efectiva</li> </ul> </li> </ul> |  |
| IV  | 16/10/2010 | <p>La interpretación de las normas tributarias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Superación de los errores</li> <li>b. Aplicación de la teoría general</li> <li>c. Autonomía calificadora del Do. Tributario</li> <li>d. Sentido jurídico,</li> </ul>   |  |

|     |            |   |   |
|-----|------------|---|---|
|     |            | <p>técnico o usual de términos</p> <p>e. Significado del art. 4 CTr.</p> <p>f. Analogía e interpretación extensiva</p> <p>-Problema de la teoría general</p> <p>-Prohibición legal del art. 4 CTr.</p>  |   |
| V   | 23/10/2010 | <p>La potestad tributaria normativa:</p> <p>a. Concepto</p> <p>b. Potestad tributaria normativa y autonomía financiera</p> <p>c. La potestad tributaria normativa del Estado</p> <p>d. La potestad tributaria normativa de los municipios</p> <p>e. La parafiscalidad</p> <p>-Planteamiento general</p> <p>-Concepto</p> <p>-Régimen jurídico</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Preguntas de control.</li> </ul> |
| VI  | 23/10/2010 | <p>Los principios de justicia tributaria y los límites a la potestad tributaria normativa del Estado:</p> <p>a. Noción de principios jurídicos</p> <p>b. Noción de principio jurídico-tributario</p> <p>c. Los principios de justicia tributaria material y formal</p>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Preguntas de control.</li> </ul> |
| VII | 23/10/2010 | <p>Los principios de legalidad y de seguridad jurídica en la esfera tributaria:</p> <p>a. Ámbito propio y manifestaciones del</p>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Preguntas de control.</li> </ul> |

|      |                   |  |   |
|------|-------------------|--|---|
|      |                   | <p>principio de legalidad en materia tributaria</p> <p>b. Ámbito propio y manifestaciones del principio de seguridad jurídica</p> <p>c. Antecedentes históricos del principio de legalidad y su recepción en la Constitución</p> <p>d. Significado actual y perspectivas</p> <p>e. El principio de reserva de ley</p> <p>-Concepto y caracteres fundamentales</p> <p>-Ámbito del principio de reserva de ley en relación con el establecimiento de tributos y beneficios tributarios</p> |   |
| VIII | 23/10/2010        | <p>El principio de igualdad en materia tributaria:</p> <p>a. Evolución histórica</p> <p>b. Notas principales</p> <p>c. Principio de proporcionalidad en materia tributaria:</p> <p>-Necesidad</p> <p>-Idoneidad</p> <p>-Proporcionalidad en sentido estricto</p>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Preguntas de control.</li> </ul> |
|      | <b>30/10/2010</b> | <b><i>Primer parcial</i></b>   |   |
| IX   | 30/10/2010        | <p>El principio de capacidad contributiva:</p> <p>a. Evolución histórica</p> <p>b. Notas principales</p> <p>c. La capacidad contributiva como derecho fundamental</p>  |   |

|      |            |   |   |
|------|------------|---|---|
| X    | 06/10/2010 | <p>El principio de progresividad:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Evolución histórica</li> <li>Notas principales</li> <li>Funciones del principio de progresividad</li> </ol>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>Preguntas de control.</li> </ul> |
| XI   | 06/11/2010 | <p>Concepto de tributo:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Clases de tributos <ul style="list-style-type: none"> <li>-El impuesto</li> <li>-La tasa</li> <li>-La contribución especial</li> </ul> </li> <li>Las dificultades del concepto unitario de tributo, y vías de solución</li> <li>El deber de contribuir al sufragio de los gastos públicos y los tributos con destino determinado.</li> </ol>                       |   |
| XII  | 06/11/2010 | <p>Los fines extrafiscales de la imposición:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Los principios de justicia tributaria y el uso de tributos con fines extrafiscales <ul style="list-style-type: none"> <li>-Instrumentos tributarios de uso extrafiscal</li> <li>-Principio de igualdad</li> <li>-Principio de capacidad contributiva</li> </ul> </li> <li>Las medidas tributarias de desarrollo económico y social</li> </ol> |   |
| XIII | 13/11/2010 | <p>Elementos constitutivos del tributo:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>El hecho imponible <ul style="list-style-type: none"> <li>-Concepto</li> <li>-Elementos</li> <li>-Efectos jurídicos</li> </ul> </li> <li>Normas de</li> </ol>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>Preguntas de control.</li> </ul> |

|     |   |  |                              |
|-----|---|--|------------------------------|
|     |   | calificación del hecho imponible<br>c. Concepto y funciones del supuesto de no sujeción  |                              |
| XIV | 13/11/2010<br><br><br><br><br><br><br><br><br><br><b>20/11/2010</b> | La base imponible:<br>a. Concepto y significado<br>b. Tipos de base<br>c. Los regímenes de determinación de la base imponible<br>d. El tipo<br>e. Concepto y función<br>f. La cuota tributaria<br>g. La deuda tributaria como contenido de la prestación de dar en qué consiste la obligación tributaria material.<br><b>Seminario</b> | • Seminario con calificación |
|     | <b>27/11/2010</b>   | <b><i>Segundo parcial</i></b>  |                              |
| XV  | 27/11/2010  | Elementos constitutivos de la obligación tributaria y beneficios tributarios:<br>a. Minoraciones técnicas y beneficios tributarios<br>b. Exención y exoneración<br>c. Deducciones y reducciones<br>d. La problemática conceptualización del CTr.: vías de solución   |                              |
| XVI | 27/11/2010  | Los sujetos de la potestad de imposición:<br>a. El sujeto activo: derechos y obligaciones<br>b. El sujeto pasivo de la potestad de imposición y de la  | • Preguntas de control.      |

|       |            |   |   |
|-------|------------|---|---|
|       |            | prestación tributaria<br>c. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria<br>-Planteamiento general<br>-Los sujetos pasivos en el CTr.  |   |
| XVII  | 04/12/2010 | El sustituto del contribuyente:<br>características y modalidades:<br>a. Características y modalidades<br>b. El retenedor<br>c. El responsable del tributo   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Preguntas de control.</li> </ul> |
| XVIII | 04/12/2010 | Capacidad. Domicilio. Representación:<br>a. La capacidad en el orden tributario<br>-Capacidad jurídica y capacidad de obrar<br>-El problema de los entes sin capacidad jurídica<br>-La capacidad de obrar tributaria<br>b. La representación del derecho tributario<br>c. El domicilio fiscal |   |
| XIX   | 04/12/2010 | La diferencia entre la obligación tributaria y la obligación civil desde el punto de vista de su extinción. Introducción:<br>a. El pago<br>b. La prescripción como forma de extinción de las obligaciones tributarias<br>c. Otras formas de extinción   |   |



|       |                   |  |   |
|-------|-------------------|--|---|
| XX    | 11/12/2010        | <p>Garantías del crédito tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. El privilegio general sobre bienes muebles e inmuebles</li> <li>b. El privilegio especial sobre bienes muebles e inmuebles</li> <li>c. Derecho de afección</li> <li>d. Derecho de retención</li> <li>e. Garantías cautelares</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Preguntas de control.</li> </ul> |
| XXI   | 11/12/2010        | <p>El ilícito tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Las infracciones tributarias</li> <li>b. La infracción encubierta de las normas</li> <li>c. Resumen crítico: la permanente tensión entre formas jurídicas y contenido económico</li> </ul>   |   |
| XXII  | 11/12/2010        | <p>Las sanciones tributarias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. La reacción del ordenamiento tributario frente al fraude de ley</li> </ul>   |   |
| XXIII | 11/12/2010        | <p>Delitos contra la Hacienda Pública:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Evolución histórica y valoración global</li> <li>b. Análisis de los delitos contra la Hacienda Pública.</li> </ul>  |   |
|       | <b>18/12/2010</b> | <b>Examen final</b>  |   |

#### **IV. Bibliografía, materiales y recursos didácticos**

##### Información y recursos

1. Derecho Tributario. Reynaldo Balladares Saballos y Francisco Somarriba. Edición 2009. UCA.
2. Derecho Tributario I. Eusebio González y Ernesto Lejeune. 2da edición. Plaza Universitaria Ediciones.
3. Constitución Política de la República de Nicaragua.
4. Código Tributario de la República de Nicaragua.
5. Ley de equidad fiscal.
6. C. Albiñana García-Quintana. Sistema tributario español y comparado, UNED, Madrid, 1983.  
Ref.: 343.03  
A-336
7. R. Calvo Ortega. Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario (Parte General), Civitas, Madrid, 1997.  
Ref.: 343.04  
C-169

#### **V. Evaluación y criterios de calificación**

##### Evaluación de la asignatura:

La evaluación será acorde a lo reglamentado por la Universidad: dos exámenes parciales y un examen final. Durante el desarrollo de los temas se harán preguntas de control de los temas abordados previamente. De igual manera, se desarrollarán seminarios para consolidar los conocimientos, previos a los exámenes parciales, los cuales tendrán un porcentaje de la calificación de los parciales.

## ÍNDICE

|  |    |
|--|----|
| <b>Lección 1. Concepto y Contenido del Derecho Tributario</b>  | 5  |
| 1. La actividad financiera del Estado y el Derecho Tributario; 2. Derecho Tributario y Hacienda Pública; 3. El tributo en el marco del Estado social de Derecho; 4. La construcción del sistema teórico del Derecho Tributario; 4.1. Etapa Precientífica; 4.2. Etapa científica. El método del Derecho Tributario  |    |
| <b>Lección 2. El Poder Tributario</b>  | 19 |
| 1. Concepto y Contenido, 2. Potestad tributaria normativa y autonomía financiera local, 3. La Parafiscalidad. Noción y contenido   |    |
| <b>Lección 3. Los principios de justicia tributaria y los límites al poder tributario</b>  | 23 |
| 1. Introducción; 2. Noción de principio jurídico; 3. Los principios jurídicos de justicia tributaria material y formal   |    |
| <b>Lección 4. Los principios de justicia tributaria formal</b>   | 27 |
| 1. El principio de legalidad en materia tributaria, 2. Ámbito propio y manifestaciones del principio de seguridad jurídica, 3. El principio de reserva de ley  |    |
| <b>Lección 5. Los principios de justicia tributaria material: el principio de igualdad</b>   | 33 |
| 1. Introducción, 2. Breves anotaciones sobre el contenido del principio de igualdad, 3. El principio de proporcionalidad, 3.1. Idoneidad, 3.2. Necesidad, 3.3. Proporcionalidad en sentido estricto  |    |
| <b>Lección 6. El principio de capacidad contributiva</b>   | 45 |
| 1. Proyecciones del valor normativo del principio de capacidad contributiva, 2. Consideraciones científicas sobre el principio de capacidad contributiva, 3. Nociones fundamentales de la capacidad contributiva, 4. La configuración de la capacidad contributiva como factor esencial de justicia tributaria. La capacidad contributiva global, 5. La capacidad contributiva absoluta y relativa como cualidad subjetiva y los índices de capacidad contributiva, 6. Líneas de conexión del principio de capacidad contributiva con el principio de igualdad |    |
| <b>Lección 7. El principio de progresividad</b>  | 57 |
| 1. La progresividad como criterio de inspiración de un sistema justo y solidario, 2. Contenido normativo de la progresividad, 3. La progresividad como realización de la igualdad de hecho   |    |
| <b>Lección 8. El concepto y la clasificación del tributo</b>   | 65 |
| 1. Introducción, 2. Prestación patrimonial obligatoria, 3. Establecida por ley, 4. Con la que se tiende a la cobertura de los gastos públicos, relación de cobertura que debe entenderse globalmente y no caso por caso, 5. Notas particulares de las especies tributarias. Líneas de diferenciación   |    |
| <b>Lección 9. La extrafiscalidad: fines e instrumentos en el ámbito tributario</b>   | 75 |
| 1. Introducción, 2. Los fines extrafiscales de la imposición. Noción y contenido, 3. Las medidas tributarias de intervención pública, 4. La función de las medidas tributarias de intervención pública en el esquema de la Hacienda Funcional, 4.1. Premisas, 4.2. Legitimidad de los esquemas conceptuales de la Hacienda Funcional, 5. El uso de las medidas tributarias de intervención pública   |    |

## **Lección 10. La obligación jurídico tributaria, los elementos constitutivos del tributo: especial referencia al hecho imponible**

1. Introducción. 2. Concepto de obligación tributaria. 2.1. Obligación ex lege. 2.2. Obligación de Derecho público. 2.3. Obligación de dar. 3. El hecho imponible. 3.1. Apreciaciones introductorias. 3.2. Elemento subjetivo. 3.3. Elemento objetivo. 3.3.1. Aspecto material. 3.3.2. Aspecto espacial. 3.3.3. Aspecto temporal. 3.3.4. Aspecto cuantitativo. 4. Los supuestos de no sujeción. 5. Las exenciones tributarias

## **Lección 11. La base imponible, el tipo de gravamen y la cuota tributaria como elementos cuantitativos de la obligación tributaria**

1. La base imponible. 2. Significado de la base imponible. 3. Clasificación de la Base imponible. 4. El tipo de gravamen. 5. La cuota tributaria

## **Lección 12. Los beneficios tributarios y la Teoría de la justa no imposición**

## **Lección 13. La imposición con finalidades extrafiscales: Fundamentos y límites**

1. El derecho promocional. Estructuralismo vs. Funcionalismo. Formas que adopta éste último 2. El impuesto con fines extrafiscales en los esquemas del Derecho Promocional 2.1. Notas introductorias 2.2. Identificación de los impuestos con fines extrafiscales 3. La regla de prevalencia condicionada en los impuestos con fines extrafiscales

## Lección 1. Concepto y Contenido del Derecho Tributario

### Sumario

1. La actividad financiera del Estado y el Derecho Tributario; 2. Derecho Tributario y Hacienda Pública; 3. El tributo en el marco del Estado social de Derecho; 4. La construcción del sistema teórico del Derecho Tributario; 4.1. Etapa Precientífica; 4.2. Etapa científica. El método del Derecho Tributario

#### 1. La actividad financiera del Estado y el Derecho Tributario

El Derecho Tributario ha encontrado a lo largo de los últimos cien años el rango de disciplina autónoma dentro del amplio ámbito del Derecho Público, como producto del esfuerzo continuado y sin pausa de una acuciosa e infatigable doctrina compuesta por una pluralidad de nombres cuyo largo elenco escapa a la brevedad que signa estas páginas.

Bien dicho está que la definición de una disciplina jurídica ha de hacerse en razón del objeto que regula, si bien, las relaciones jurídicas que emanan del mismo, las cuales ofertarán un cúmulo de especiales características cuya principal consecuencia será la autonomía científica de tal disciplina<sup>1</sup>, y que en el caso que nos ocupa se limitan al estudio del tributo y sus especies –esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales-, cual instituto jurídico en torno al cual gravita el Derecho Tributario.

Hablar del objeto central de nuestra ciencia nos remite a profundas reflexiones de antiquísima data que ciñen su desarrollo a la existencia del Estado, tal y como actualmente se concibe.

Así pues, la existencia material de los modernos Estados no puede explicarse sino en razón de las aportaciones que los ciudadanos realizan por mandato, hoy en día constitucional, a efectos de cumplir con el deber cívico y solidario de sufragar los gastos públicos en aras de la realización del bien común, sobre la base de su capacidad contributiva.

En este marco, la conformación actual del Estado se explica porque la realización de tareas y la solución de necesidades comunes supone la aportación de sacrificios patrimoniales de parte de los ciudadanos para solventar las mismas. Desde un punto de vista histórico, una vez que es posible separar el patrimonio regio de los tributos aportados por los ciudadanos, se da cabida a la institución del tesoro público, cuyas vías de ingresos y realización de gastos significan la conformación paulatina de normas jurídicas que regulen el proceso de gestión y ordenación de los ingresos y gastos públicos.

Éste proceso hoy en día se concibe como actividad financiera, y la necesaria conformación del cúmulo de normas jurídicas que lo regulan se constituye como objeto de estudio de una rama del Derecho Público denominado Derecho Financiero, que sirve

---

<sup>1</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p. 18.

como amplio marco de explicación de la actividad tributaria del Estado y las relaciones jurídicas atinentes a la misma.

Tal actividad financiera nos lleva a que la definición del concepto y contenido del Derecho Tributario suponga referirnos, aunque sea someramente, a la amplia fenomenología jurídica inherente a tal actividad financiera, siempre en el marco del análisis jurídico de las finanzas públicas.

En línea de principio, es menester señalar entonces que el Derecho Financiero tiene por objeto de estudio la actividad financiera del Estado o, como hemos visto anteriormente, la gestión y ordenación de ingresos y gastos públicos.

La noción aquí reseñada pone en vía de análisis la materia de ingresos y gastos inherentes al Estado, lo que implica situarnos, como hemos señalado anteriormente, en el ámbito del Derecho Público.

La actividad financiera sitúa, por cuanto a su objeto de regulación, la división del Derecho Financiero en dos ramas de estudio que obedecen a la lógica de, por una parte, los ingresos públicos, y por otra, los gastos públicos.

En esta última área, el instituto jurídico que juega un papel preponderante en la ordenación de ingresos y realización de gastos públicos es el Presupuesto público, el cual se ve regulado por un conjunto homogéneo de normas y principios que delinean su actuar y existencia y que dan origen al llamado Derecho presupuestario.

Por su parte, los ingresos públicos suelen clasificarse en tres grandes categorías, las cuales nos llevan a la determinación, en cada una de ellas, de sendos objetos de estudio regidos por sus propios conjuntos de normas y principios que otorgan sentido cabal a la rama jurídica que los regula, esto es, para los ingresos de deuda pública, el Derecho de Deuda Pública, para los ingresos patrimoniales, el Derecho Patrimonial del Estado, y ya por último, en lo que atañe a este curso, los ingresos tributarios y su evidente regulador: el Derecho Tributario.

Se explica de este modo, entonces, que el Derecho Tributario forme parte de un todo mucho más amplio, de lo que se sigue la necesaria remisión a las artes propias de cada área del Derecho Financiero a efectos de delimitar el sentido completo de algunas de las instituciones que forman parte de su objeto de estudio.

Ello no obsta para señalar el desarrollo pronunciado que la ciencia jurídica tributaria ha tenido en relación con sus pares financieras, lo cual puede explicarse por el alto nivel de conflictividad propio de la aplicación de las normas tributarias en el diario quehacer socioeconómico, si bien la trascendencia que demuestran los ingresos tributarios cual vía principal de financiación de los gastos públicos.

En consecuencia, y a modo de recapitulación, es necesario señalar que el Derecho Financiero es la rama del Derecho Público cuyo objeto de estudio es el conjunto de normas y principios que rigen la actividad financiera, es decir, la ordenación de los ingresos y gastos públicos.

En razón de estos dos últimos fenómenos, el Derecho Financiero se divide de la siguiente forma:

Ingresos Públicos:

Derecho Tributario

Derecho Patrimonial

Derecho de Deuda Pública

Gastos Públicos:

Derecho Presupuestario

En este esquema, definimos al Derecho como el conjunto de normas y principios que regula la creación, gestión y recaudación de los tributos, esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales.

## 2. Derecho Tributario y Hacienda Pública

El Derecho Tributario posee una íntima conexión con el concepto de Hacienda Pública y sus diversos significados porque ésta viene a ser el ámbito en el que se desarrolla el objeto de estudio de aquél.

Como habíamos esbozado previamente, debemos tener presente, según señala GONZÁLEZ GARCÍA, que el nacimiento del concepto Hacienda Pública suele verse referido al momento histórico en el cual:

“las arcas regias se nutren no sólo de las rentas de su patrimonio sino también, y en forma cada vez más importante, de las aportaciones de los súbditos y, en segundo lugar, se traza una clara línea divisoria entre unos y otros ingresos... (el término hacienda pública) en realidad no expresa más que la satisfacción de la necesidad que tiene toda comunidad organizada de contar con una economía propia para dar cumplimiento a los fines que le están encomendados... puede mirarse a la hacienda pública como una economía encargada de satisfacer ciertas necesidades mediante el empleo de unos recursos que pueden obtener de formas diversas, pero siempre en cuantía limitada, o puede contemplarse ese mismo fenómeno como el conjunto de normas que dan forma y sirven de cauce a la referida actividad (aspecto ordenancista), al tiempo que procuran la necesaria seguridad de los súbditos frente a las acciones del Estado (aspecto propio del principio de legalidad)”<sup>2</sup>.

Así esto, el término “Hacienda Pública” posee diversos significados. En sentido subjetivo, se le identifica con el Estado y/o los entes públicos encargados de la actividad financiera.

En sentido objetivo su interpretación se bifurca en dos vertientes: la dinámica o funcional, y la estática o institucional. La primera de éstas identifica a la Hacienda Pública con la actividad financiera, entendida como actividad dirigida a la obtención de ingresos y realización de gastos por parte de los entes públicos (u “ordenación y gestión de los ingresos y gastos públicos”, SSTC 13/1992, FJ 2º y 68/1996, FJ 2º); la visión estática o institucional la analiza en dos vías: primero, como conjunto de recursos (bienes y derechos) o como patrimonio público (derechos y obligaciones). En el Derecho comparado esta visión a veces es coincidente con su definición legal, tal y como sucede en España: “el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismos Autónomos” ex art. 2 RDL 1091/1988, de 23 de Septiembre.

---

<sup>2</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Derecho Fiscal, Derecho Financiero y Derecho Tributario”, *RDFHP No. 104*, 1973, p. 400.

Nicaragua no ofrece una definición legal de Hacienda Pública, aunque extrapolando el concepto antes señalado, en conjunción con lo determinado por la Ley 550, de Administración Financiera y Régimen Presupuestario (LAFRP), se infiere que nuestra Hacienda Pública haría referencia al conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Sector Público, es decir, según el arto. 3 de la ley:

- a) el Poder Ejecutivo, incluyendo en éste la Presidencia y Vicepresidencia de la República, Ministerios de Estado y órganos desconcentrados dependientes de éstos;
- b) los Poderes Legislativo, Judicial y Electoral;
- c) los entes gubernamentales creados por la Constitución Política;
- d) las entidades descentralizadas por funciones<sup>3</sup>
- e) las entidades descentralizadas territoriales<sup>4</sup>;
- f) las empresas del Estado<sup>5</sup>;
- g) las sociedades comerciales con participación accionaria mayoritaria del Estado;
- h) las instituciones financieras del Estado
- i) Otros Órganos Autónomos del Estado dependientes del Presupuesto General de la República. Por último, cabría hacer mención, por extensión de la propia ley, a los particulares, personas naturales o jurídicas, que reciban fondos del Presupuesto General de la República a título de subvención o aporte.

---

<sup>3</sup> El arto. 4 de la LAFRP conceptúa a las entidades descentralizadas por funciones como aquellos sujetos de derecho público que forman parte de la organización administrativa del Estado, gozando de personalidad jurídica y patrimonio propios. Son creadas por ley, la que les otorga competencia para la realización de funciones administrativas específicas, sin sujetarse a una circunscripción territorial. Podrán financiarse total o parcialmente con fondos del Presupuesto General de la República. Las entidades descentralizadas por funciones se sujetan al control tutelar de la entidad u organismo estatal al cual se encuentran adscritos.

<sup>4</sup> No existe correspondencia exacta entre esta denominación y el concepto al cual se refiere el arto. 4 LAFRP en su acápite b), es decir, entidades descentralizadas de base territorial. Entendemos en todo caso que ambas son equivalentes, y que, consecuentemente, son aquellos sujetos de derecho público que forman parte de la organización política administrativa del Estado, gozando de personalidad jurídica y patrimonio propios. Su existencia es garantizada por la Constitución Política de la República. Gozan de competencia para la realización de fines diversos, establecidos en la ley, los que deberán realizar dentro de sus respectivas circunscripciones territoriales. Sin perjuicio de contar con ingresos propios, podrán financiarse total o parcialmente con fondos del Presupuesto General de la República, conforme lo establecido en la Constitución Política, Ley de Municipios, Ley de Transferencias Presupuestarias a los Municipios de Nicaragua y sus reformas y Estatuto de Autonomía de las Regiones de la Costa Atlántica de Nicaragua.

Las entidades descentralizadas de base territorial, gozan de autonomía conforme a la Constitución Política por lo que no se subordinan jerárquica o tutelarmente a ninguna otra entidad u organismo del Sector Público. Lo anterior, sin perjuicio de su obligación de cumplir con los controles internos o externos establecidos por ley, para las entidades u organismos que conforman el Sector Público.

Constituyen entidades descentralizadas de base territorial: Los Municipios y los Consejos y Gobiernos de las Regiones Autónomas del Atlántico Norte y Sur.

<sup>5</sup> Por su parte, y legalmente, las empresas del Estado según el arto. 4 c) LAFRP son aquellos sujetos del dominio comercial del Estado que gozan de personalidad jurídica y patrimonio propios. Son creados por ley, la que determina los fines específicos (servicio público o actividad comercial) que dichas empresas deben perseguir así como el ámbito territorial al cual deban sujetarse. Excepcionalmente, podrán financiarse total o parcialmente con fondos del Presupuesto General de la República. Las empresas del Estado se sujetan al control tutelar de la entidad u organismo estatal al cual se encuentran adscritas.



Una tercera acepción es la científica, en la cual la expresión Hacienda Pública da nombre a un campo del conocimiento científico enfocable desde diversos puntos de vista, según sea el área de conocimiento que la tome como objeto de estudio<sup>6</sup>.

La Hacienda Pública vendría a ser entonces –entre otras acepciones- un sujeto que se ve creado y ordenado por un conjunto de normas y principios que, a su vez, regulan su quehacer, es decir, la actividad financiera entendida como ordenación de ingresos y gastos públicos.

Así esto, la actividad financiera se enmarca en las exigencias del Estado social de Derecho determinado por el art. 130 Cn., cláusula que posee hondas implicaciones en el modelo de Estado delineado por nuestra Constitución y que sitúan la actividad financiera en el marco de actuación de la Hacienda Pública intervencionista.

Podemos decir en pocas palabras que las funciones que atañen al Estado social de Derecho y la Hacienda Pública intervencionista propenden a la realización de los derechos fundamentales o de tercera generación, con especial referencia a la igualdad sustancial o material de Derecho.

Ambos conceptos son sinónimo de un papel activo del ente público en el ámbito económico, social y jurídico como producto del quebrantamiento de la separación fáctica Estado-sociedad, propia del Estado liberal.

En este contexto, el funcionalismo hacendístico busca la realización de un Estado material de Derecho, en el que la justicia social y tributaria se concreta mediante el abandono de la neutralidad estatal frente a las crecientes necesidades sociales y la adopción de una nueva forma de Estado que armonice plenamente con la consecución de tal objetivo, contexto en el cual el punto de mayor debate se centra en el modo y grado de intervención<sup>7</sup>.

### 3. El tributo en el marco del Estado social de Derecho

---

<sup>6</sup> Vid., BAYONA DE PERGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Compendio de Derecho Financiero*, COMPAS, Alicante, 1991, pp. 14-17; FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español I*, MARCIAL PONS, Madrid, 2003, pp. 19 y 20; MARTÍN QUERALT, J., et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2004, pp. 27-30; MENÉNDEZ MORENO, A., et al., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pp. 45 y 46; PALAO TABOADA, C., *Derecho Financiero y Tributario I*, Colex, Madrid, 1987, pp. 25 y 26; PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2004, p. 26; SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 46-53.

<sup>7</sup> ABENDROTH, W., “Sobre el concepto de Estado de Derecho democrático y social tal como se formula en la Constitución de la República Federal de Alemania”, en *Sociedad antagónica y democracia política*, (Traducción de Manuel Sacristán), Grijalbo, Barcelona-México, 1973, pp. 30 y 289; CANOTILHO, J.J., *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Livraria Almedina, Coimbra, 1999, pp. 362 y 363; COSSIO DÍAZ, J.R., *Estado Social y Derechos de Prestación*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989, pp. 45 y 46; CAYÓN GALIARDO, A., *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988, p. 69; GERLOFF, W., “Los impuestos: doctrina general” en *Tratado de Finanzas, Tomo II*, (Dirigido por GERLOFF, W. y NEUMARK, F.), Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pp. 202 y 203; PÉREZ de AYALA, J.L., “Artículo 4” en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras (Dirigidos por Naciso Amorós Rica) Tomo I*, Edersa, Madrid, 1982, pp. 44-47.

La cláusula constitucional que asume la organización de la nación nicaragüense en un Estado social de Derecho, irradia toda una serie de consecuencias de profundo calado en el ordenamiento jurídico tributario. Fundamental aparece en este esquema la incidencia de tal cláusula en el concepto de tributo acuñado por nuestro legislador, y la función que a éste atañe en la consecución de los objetivos planteados por tal modelo de Estado.

La evolución del contexto político-institucional ha influenciado el concepto de tributo, incidiendo sobre la naturaleza, carácter y fines del mismo, tal y como señala AMATUCCI. De hecho, el Estado, en función de su esencia liberal, absolutista o moderna, ha expresado diversos conceptos de tributo. Sin embargo, el condicionamiento a las formas de ejercicio del poder político no ha alterado nunca los aspectos estructurales y funcionales de la noción de tributo, la cual asume principalmente la función de limitación de la soberanía tributaria y del mismo Derecho tributario<sup>8</sup>.

Relevante ha resultado para el autor napolitano la influencia de la doctrina alemana publicista que, después de haber adoptado el método jurídico en vez del económico, ha considerado el tributo como expresión de solidaridad, situando el fundamento del deber contributivo ya no tanto en el *status* de sujeción, sino también en la pertenencia del individuo a la colectividad, razón por la cual se entiende que no existe incompatibilidad entre soberanía y solidaridad. El tributo es expresión de soberanía, de la cual es titular el pueblo, pero se justifica también por la pertenencia del individuo a la sociedad:

“En este esquema, el tributo se configura como deber cívico del contribuyente de solidaridad en el sufragio de los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva, a efectos de que el Estado cumpla con los deberes inderogables de solidaridad política, económica y social, en el marco del respeto al deber ciudadano de desarrollar según las propias posibilidades, y según su opción, una actividad o función que concurra al progreso material o espiritual de la sociedad... en un ordenamiento que atribuye al Estado social la tarea de reconocer y garantizar la propiedad privada, la libre iniciativa y la actividad económica, el deber de solidaridad, cual síntesis de socialismo y libertad, exige coherentemente un concurso a los gastos consistente en un sacrificio más que proporcional a la riqueza de los contribuyentes”<sup>9</sup>, esto es, a nuestro modo de ver, un sistema de imposición progresivo sobre la capacidad contributiva.

Así pues, la idea de solidaridad circunda la concepción de tributo que llega hasta nuestros días, en el que sus notas conceptuales, si bien doctrinariamente acendradas, se reinterpretan según las necesidades y funciones que atañen al Estado social de Derecho, y sobre todo, acorde con los postulados del deber de solidaridad económica, política y social<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> AMATUCCI, A., “Il concetto di tributo (I parte)”, en *Trattato di Diritto Tributario. Annuario*, (Dir. Andrea Amatucci), Cedam, Padova, 2001, p. 619. Por su parte, TIPKE y LANG añaden que es típico del carácter del Derecho Tributario, en tanto que derecho de intervención pública, que los principios generales del ordenamiento y los principios fundamentales de la Constitución, especialmente el principio del Estado de Derecho y el principio del Estado social, estén a la base del sistema jurídico tributario. TIPKE, K., y LANG, J., *Steuerrecht* (16ª ed), Schmidt, Köln, 1998, p. 22, citado por AMATUCCI, *cit. supra*, p. 621, nota 1.

<sup>9</sup> AMATUCCI, A., “Il concetto di tributo (I parte)”, en *Trattato di Diritto Tributario. Annuario*, (Dir. Andrea Amatucci), Cedam, Padova, 2001, pp. 623 y 624.

<sup>10</sup> Así pues, como señala MICHELLI, la prestación coactiva tributaria se constituye en un límite a la esfera de derechos del hombre por la existencia de una solidaridad que debe manifestarse también en el plano económico, y realizarse como límite a la libertad e integridad patrimonial del individuo. MICHELLI, G.A., *Curso de Derecho Tributario (Traducción y Estudio Preliminar de Julio Banacloche)*, Editorial de

La solidaridad se incardina como medio de solución de las desigualdades horizontales y verticales, entre individuos y naciones, dando un paso más en la construcción de los postulados de nuestro Estado social, proyectada hacia la instauración de entes supranacionales reguladores del proceso, coherente con el proceso de armonización y unificación centroamericano. Gracias a ello se ha concretado la idea de que, contrario al pensamiento de los principales exponentes de la Hacienda clásica, el tributo, y más específicamente el impuesto, puede ser utilizado para fines diversos del clásico recaudatorio<sup>11</sup>.

Con todo, el fin social no justifica cualquier medida pública, no admitiendo una intervención que llegue al punto de anular o suprimir los derechos fundamentales. Libertad y socialidad, derechos del hombre y deberes de solidaridad están así fundidos

---

Derecho Reunidas, Madrid, 1975, p. 145, del mismo autor, "Profili critici in materia di potestà di imposizione", *Dir. Prat. Trib.*, Vol. I, 1973, pp. 4 y 12.

<sup>11</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Los tributos con fines no-financieros", en *Economía Española, Cultura y Sociedad. Homenaje a Juan Velarde Fuertes ofrecido por la Universidad Complutense*, Eudema, Madrid, 1992, pp. 76 ss; AMATUCCI, A., "Medidas para el Desarrollo Económico", en *XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol. I, Parte I, AIDTL-ILADT*, Barcelona-Génova, 2002, p. 416 ss; CALLE SAIZ, R., "Política económica: Objetivos e Instrumentos", *PGP No. 3*, 1979, p. 39; CASADO OLLERO, G., "Función Extrafiscal del Impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto", en *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario*, Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994, pp. 73 ss, y del mismo autor, "Los fines no fiscales de los Tributos", *RDFHP No. 213*, 1991, también contenido en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Vol. I*, IEF, Madrid, 1990, pp. 458 ss; CHIECA GONZÁLEZ, C., "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *REDF No. 40*, 1983, p. 505 ss; FICHERA, F., "Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori", *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1997, p. 486 ss; GONZÁLEZ GARCÍA, E., "La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica", *ARS IURIS No. 18*, 1998, pp. 39 ss, del mismo autor, "Los principios Tributarios Constitucionalizados y los Principios Constitucionales Tributarios", en *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994; PALAO TABOADA, C., "La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario", *REDF No. 40*, 1983, p. 500; PÉREZ De AYALA, J. L., "Los Artículos Tercero y Cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada", *CT No. 50*, 1985, pp. 65 ss; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Medidas Económicas para el desarrollo económico", en *XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol. I, Parte I*, Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latino-Americano- ILADT, Barcelona-Génova, 2002, p. 348, del mismo autor "Los fines extrafiscales del impuesto", en *Tratado de Derecho Tributario (Dirigido por Andrea Amatucci) T. II*, Temis, Bogotá, 2001, Págs. 361 ss y "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria", *HPE No. 32*, 1975, p. 145 ss.. Esta nueva función asignada al impuesto implica que las relaciones entre imposición y coyuntura se acentúan y estrechan aún más en este período, mas no solo en este instituto sino que la importancia aportada al mismo incluye muchas "técnicas fiscales que guardan directa relación con esa misma coyuntura (progresividad, exenciones personales, evaluación mediante factores reales –en lugar de ficticios o globales-, sustitución de exacciones específicas por otras *ad valorem*, etc.)... de otro lado los impuestos actuales pueden, por lo dicho, intervenir en los procesos de coyuntura con mucha mayor eficacia que en épocas pasadas". NEUMARK, F., *Problemas económicos y financieros del Estado Intervencionista*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 175. Vid., en este sentido, GERLOFF, W., "Los impuestos: doctrina general" en *Tratado de Finanzas, Tomo II, (Dirigido por GERLOFF, W. y NEUMARK, F.)*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pp. 221 ss.

en una sola finalidad operativa donde la antítesis entre tendencias liberales y totalitarias viene superada en la síntesis del Estado social y democrático de Derecho<sup>12</sup>.

Como resulta del sentido etimológico de la palabra (*solidus* expresa la unión de un individuo al todo), la solidaridad tiene como contenido una idea de mutua ayuda, de asistencia recíproca, de cooperación con otros sujetos para la consecución de un fin común<sup>13</sup>. En este sentido, el concepto de solidaridad posee un contenido impregnado de nociones metajurídicas que convergen hacia la cooperación altruista para fines de interés colectivo.

En este sentido, los elementos constitutivos de la solidaridad son: 1º el sacrificio parcial de un interés individual; 2º la ausencia (o la accidentalidad) de una contraprestación directa; 3º el fin de interés colectivo. El primero y el tercero se deducen claramente en coherencia con la noción común de las normas constitucionales, muestran a un sujeto obligado a sacrificar su interés individual cada vez que ello es necesario para afrontar el interés de la colectividad. El segundo elemento es congruente con el primero y con el tercero; puede hablarse de sacrificio individual y de interés colectivo preeminente, en la medida en que falte (o sea accidental) una contraprestación directa<sup>14</sup>.

Definida con estos elementos es importante acotar que la solidaridad entre los ciudadanos no significa socialización: presupone la permanencia de una organización económica privada junto a la organización pública y una distribución distinta de la riqueza en el interior de la economía privada. En caso contrario no habría sujetos obligados a un deber de solidaridad económica, ni sujetos beneficiarios de tal deber<sup>15</sup>.

Tales definiciones del contenido normativo de la solidaridad hallan eco en la jurisprudencia comparada, en la que encontramos la sentencia del Tribunal Constitucional español número 50/1995, FJ 6º:

“la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución. La legitimidad del incremento del deber constitucional de tributar se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Así pues, dentro de un sistema tributario justo (art. 31.1 CE) la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal lleva consigo abrogar que lo que unos no pagan debiendo pagar, lo tengan que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

---

<sup>12</sup> MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva* (Traducción de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vásquez), IEF, Madrid, 1980, p. 112, también, del mismo autor, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, pp. 65 y 66.

<sup>13</sup> *Ibid.* p. 113 de la versión en español y p. 69 de la versión original en italiano. Vid., LICCARDO, G., *Il concetto di imposizione tributaria*, Montanino Editore, Napoli, 1967, p. 55.

<sup>14</sup> MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva* (Traducción de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vásquez), IEF, Madrid, 1980, pp. 116-117, también, del mismo autor, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, pp. 70 y 71.

<sup>15</sup> *Ibid.*, p. 298 de la versión española, y p. 260 de la italiana. Vid., ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 195; MARTÍNEZ LAGO, M. A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *REDF. No. 57*, 1987, p. 396.

#### 4. La construcción del sistema teórico del Derecho Tributario

El sistema teórico del Derecho Tributario no es otra cosa más que la ordenación interna del mismo, o lo que es lo mismo, la imbricación de instituciones, principios y normas que, otorgándole autonomía científica, permiten determinarlo individualmente y de forma singular en relación con otras ramas jurídicas, a la vez que por relación al resto del ordenamiento permite incardinarlo en la lógica amplia e inherente al Derecho como sistema.

En este esquema es posible proyectar en vía interpretativa, una armonización en grados que permite inferir, a partir de la norma jurídica singular, en primer lugar la arquitectura de la institución jurídica que se regula y posteriormente, los principios que determinan y condicionan la existencia de tal institución<sup>16</sup>.

La construcción de tal sistema, en la cual el método inductivo se convierte en herramienta fundamental para tal efecto, permite la identificación del Derecho Tributario como rama autónoma del Derecho, incardinado en el sistema jurídico y entendido como un todo coherente y armónico.

La creación del actual sistema teórico del Derecho Tributario no ha estado, sin embargo, libre de obstáculos a lo largo de la historia de esta ciencia, sino que ha sido el resultado de diversas etapas histórico-conceptuales que han acogido el estudio de los tributos desde diversas ópticas que con el paso del tiempo han llevado al reconocimiento del mismo como rama científica y autónoma del Derecho, según como veremos a continuación.

##### 4.1. Etapa Precientífica

Una primera aproximación al estudio de los tributos vino de la mano de los tratados de Economía Política y el Derecho Privado. Esta etapa bien podemos titularla de precientífica, por cuanto no se encontraba plenamente acuñada y depurada una metodología propia del Derecho Tributario, ni reconocida plenamente su autonomía como área científica del Derecho tal y como hoy en día podemos señalarlo, de lo que se sigue el tratamiento de los tributos mediante esquemas conceptuales ajenos a esta ciencia.

La incidencia de la materia objeto de estudio de esta rama del Derecho fue inicialmente un acápite más en los tratados de Economía, bien influenciados por las aportaciones de la Escuela Clásica inglesa y, en menor medida, por los autores alemanes e italianos.

La situación arriba señalada inicia a lo largo del siglo XVIII, aunque podamos identificarla plenamente a lo largo del siglo XIX. El liberalismo económico, propio de este último siglo, influyó de forma decisiva en el tratamiento que a los tributos habría de otorgarse por parte de los tratadistas económicos, partiendo de la premisa que exigía la menor intromisión posible del Estado en el tejido económico y social, idea que supone una consideración peyorativa del impuesto en tanto que instrumento que entorpece el

---

<sup>16</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pp. 19 y 20.

libre desarrollo del mercado, y rompe con las exigencias propias de este modelo de Estado. Así pues, en una época en la cual se considera como el mejor tributo aquel que no existe, bien podemos señalar la completa absorción del Derecho Tributario por los tratados de Economía Política en los que se reservaba una sección a su estudio.

Paralelo a este fenómeno, el tratamiento jurídico se relegaba en primera instancia al Derecho Privado. En un momento en el que se pregona e impulsa la protección de las libertades individuales y, sobre todo, el amparo a rajatabla del Derecho individual de propiedad, se torna evidente que sea el Derecho Civil quien reclame para sí la tutela de las leyes fiscales, en tanto que ha sido su secular ámbito de acción la rectoría de las premisas económico-políticas del liberalismo económico. Se asiste entonces en esta etapa a la absorción, también, del Derecho Tributario por parte del Derecho Civil.

En segunda instancia, con el auge del iuspublicismo a lo largo del siglo XIX el enfoque se trasladó a los tratados de Derecho Administrativo, sección de Derecho Tributario, donde tratadistas de la talla de O. MAYER y S. ROMANO constituyen referentes de obligada mención.

Es a partir de este instante en el cual se inicia a imbuir el tratamiento jurídico de los tributos en el ámbito del Derecho Público, el cual oferta mejores moldes de explicación a la amplia fenomenología fiscal, aunque no termine de comprenderse completamente desde la óptica administrativista.

De hecho, el tratamiento jurídico del fenómeno tributario tendría posteriormente entre sus principales cultores juristas que inician el desarrollo de su vida científica y docente en el ámbito del Derecho Administrativo, y finalizan realizando aportaciones de profundo calado que arrojan como resultado el tratamiento jurídico de los tributos en los términos señalados a continuación, de los cuales es menester señalar en este punto las aportaciones de RANELLETTI, sobre las cuales profundizaremos posteriormente y que nos sitúan cronológicamente en el año 1898, momento en el cual los métodos antes descritos se encuentran en auge.

Las exigencias devenidas de la derrota alemana en la primera guerra mundial plasmadas en el Tratado de Versalles, impusieron al Estado germano fuertes sanciones pecuniarias que dieron como resultado la creación de la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 (RAO).

La aportación de E. BECKER en la creación de este cuerpo de leyes significó la unificación del ámbito tributario para todos los *Länder* de la Federación, inicialmente disgregado en cada uno de ellos, pero sobre todo la creación de un cuerpo de leyes sumamente conceptual que permitió germinar un vasto número de estudios en esta materia que permitiesen operativizar un Código llamado a regir las relaciones jurídicas de todo el Estado.

Ello no obstante, el llamado al contenido económico de las normas tributarias en su aplicación a casos concretos puesto de manifiesto en, por ejemplo, la interpretación de las mismas a la luz del art. 4 de tal ordenanza, evidenció el acogimiento de las tesis del realismo económico en el ámbito jurídico tributario, lo que impedía abandonar los moldes propios de la Economía Política, y por ende, determinar la plena autonomía del Derecho Tributario.



Tal situación obstaculizaba la depuración de una metodología científica propia de esta rama del Derecho, y en este orden de ideas, situado el esfuerzo en la creación de una teoría jurídica la Escuela de Pavía, con GRIZIOTTI a la cabeza, habría de realizar tal menester no obstante perdurase la llamada a la tesis alemana del realismo económico.

En este punto, la ciencia jurídico tributaria posterior a las aportaciones de RANELLETTI se vio lastrada por la enorme influencia de los esquemas iusprivatistas, si bien por aquellos totalmente ajenos a la ciencia jurídica, situación que no cambió mucho en la Escuela de Pavía y la metodología acuñada por GRIZIOTTI.

Esta Escuela sitúa el análisis de la actividad financiera remitiendo al interesado a un método integral que implica asumir como propias no sólo la materia jurídica, sino aquéllas inherentes a ciencias diversas de la jurídica. En palabras del propio GRIZIOTTI:

“en la actividad financiera son inseparables, aun cuando netamente distintos y distinguibles, los elementos *políticos, jurídicos y económicos*. Por consiguiente, estimo insuficiente e indeterminado un estudio sobre la Hacienda pública que no considere simultáneamente la orientación política, el fundamento jurídico, el contenido económico y la ordenación científica de los institutos financieros. A mi parecer, pues, la ciencia de la Hacienda, considerada como ciencia de conjunto, es la doctrina que de un modo orgánico y sistemático elabora, bajo el aspecto político, jurídico y económico, los principios informadores de los sistemas de los ingresos públicos”<sup>17</sup>.

El enfoque pluridisciplinar de las finanzas públicas obstaculizaba, sin embargo, el análisis de las instituciones tributarias en profundidad, por lo que la doctrina propugnó la utilización de una metodología estrictamente jurídica para estudiar las diversas situaciones derivadas de la actividad financiera del Estado<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> GRIZIOTTI, B., *Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda (Traducción de Enrique Mata)*, Reus, Madrid, 1935, p. V. Resulta interesante resaltar el paralelismo histórico de ambas escuelas. Tanto RANELLETTI como GRIZIOTTI, ejercían sus respectivas cátedras al mismo tiempo en Lombardía, el primero en la Universidad de Milán, desde 1925, y el segundo en la de Pavía desde 1920. *Vid.*, al respecto los amplios estudios de AMATUCCI, A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene Editore, Napoli, 2004, pp.1-46, y de D'AMATI, N., “La formazione del Diritto Tributario in Italia. *Profili istituzionali*. Seconda Parte”, *Dir. Prat. Trib.*, Vol. I, 2002; y “La formazione del Diritto Tributario in Italia”, *Dir. Prat. Trib.*, Vol. I, 2001.

<sup>18</sup> RANELLETTI, como GRIZIOTTI, sostiene que el Derecho Financiero estudia el aspecto jurídico del fenómeno financiero, pero contrariamente a GRIZIOTTI, afirma que los elementos jurídicos no van estudiados junto a los elementos económicos, con lo cual, RANELLETTI refuta el método integralista de GRIZIOTTI, de donde descende a su vez la escisión de la enseñanza común de las dos disciplinas defendida por GRIZIOTTI. AMATUCCI, A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene Editore, Napoli, 2004, pp. 22, 23 y 27; RANELLETTI, O., *Diritto Finanziario*, Tenconi, Milano, 1928, pp. 5 ss. Con todo, pueden encontrarse diversidad de aportaciones previas a ésta que ponen en evidencia el esfuerzo de la doctrina por determinar la racionalidad de la imposición, tales como la obra de PESCATORE, M., *La logica delle imposte*, Stamperia della Gazzetta del popolo, Torino, 1867, pp. 17 ss, arquetipo del esfuerzo de sistematización en la Italia del siglo XIX. Aparte de las referencias anteriores, para profundizar en el tema, véanse BECKER, E., “Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco”, *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1937, pp.155 ss; CASADO OLLERO, G., “Los esquemas conceptuales del Derecho Tributario. Evolución y estado actual”, *REDF No. 59*, 1988; ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario”, *REDF No. 14*, 1977; GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario”, *REDHP No. 114*, 1974; TIPKE, K., “Lo sviluppo della ricerca e dell'insegnamento nel Diritto Tributario tedesco” en *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1992, pp. 322 ss.

#### 4.2. Etapa científica. El método del Derecho Tributario

Llegados a este punto, bien podemos señalar que el desarrollo de la ciencia jurídico tributaria ha pasado por diversas etapas que evidencian una continuidad proyectada hacia la profunda especialización de la materia.

Desde el primer trabajo monográfico del área, autoría del napolitano RANELLETTI<sup>19</sup>, hasta la realización de los más recientes aportes en materia de fiscalidad internacional, el *iter* perseguido por la ciencia ha estado pergeñado por aportaciones que logran hoy en día explicar en buena medida el fenómeno tributario, no obstante permanezcan aún abiertas polémicas siempre sanas sobre algunas instituciones.

Este desarrollo científico ha sido consustancial a la determinación de una metodología de la ciencia jurídica tributaria. En este sentido, es necesario señalar la cercanía próxima existente entre los ámbitos alemán, italiano y español, que en la medida del intercambio de ideas con las naciones latinoamericanas, han constituido hoy en día un bloque común de desarrollo del Derecho Tributario, que a la postre ha dado como resultado la existencia de una matriz conceptual común en ambas áreas geográficas.

En todo caso, hablar de una metodología del Derecho implica develar un modo de hacer las cosas, lo cual no ha sido una cuestión pacífica desde el inicio de los estudios en la materia. En este sentido, como enseña AMATUCCI, las aportaciones de RANELLETTI fundan el moderno estudio del Derecho Financiero y Tributario, para el cual ésta es una ciencia que estudia el fenómeno financiero desde el punto de vista jurídico, esto es, analiza las normas dirigidas a regular la organización y la actividad financiera del Estado, disciplinando en particular los elementos constitutivos de la obligación tributaria, el procedimiento tributario, los gastos públicos y el presupuesto.

La nueva posición tomó distancia de las concepciones metodológicas de GRIZIOTTI y dio origen a un fecundo análisis jurídico del fenómeno financiero, y a la exigencia de enseñar el Derecho Financiero y Tributario como rama autónoma del Derecho a través de una metodología que implica un referimiento moderado a la Hacienda Pública, si bien a la actividad financiera de esta a efectos de la una explicación de la amplia fenomenología tributaria, inexorablemente incardinada en aquélla.

Los principales cultores de la ciencia jurídico tributaria fueron determinando la diferenciación entre realidad económica, y realidad económica normativizada. Ésta última debe entenderse como el universo jurídico que proyecta el objeto de estudio del Derecho Tributario en el conjunto de normas que atienen a la regulación jurídica de los tributos.

La atención de la doctrina se trasladaría del campo de la economía y el derecho privado o administrativo, hacia la adopción de una aproximación jurídica a las normas tributarias, haciendo uso de los mecanismos de interpretación provenientes de la teoría general del Derecho, manifestando en cualquier caso la normalidad de las disposiciones tributarias, lejanas a su consideración excepcional o económica.

---

<sup>19</sup> "Natura Giuridica dell'imposta", en *Municipio Italiano*, 1898, reeditado en *Dir. Prat. Trib. Vol. I*, 1974.



En este paso decisivo, una vez abandonados los postulados económicos o privatistas, la construcción del Derecho Tributario se vería centrada en la determinación de los principios jurídicos que otorgasen sistematicidad y lógica normativa a sus categorías, los que a la postre significarían la base fundamental de análisis de las categorías tributarias y consecuentemente la determinación de un método científico del sistema de Derecho Tributario.

La investigación doctrinaria en este punto encontraría líneas de amarre para la ordenación de los institutos tributarios, e impulsaría definitivamente los estudios en esta rama jurídica que otorgarían, finalmente, la autonomía científica de nuestra ciencia, poseedor de una metodología propia que sirve la construcción de un verdadero sistema de Derecho Tributario.

## Lección 2. El Poder Tributario

### Sumario

1. Concepto y Contenido, 2. Potestad tributaria normativa y autonomía financiera local,
3. La Parafiscalidad. Noción y contenido

#### 1. Concepto y Contenido

El desarrollo de la materia hasta ahora acotada nos lleva a la determinación de su objeto de estudio centrado en los tributos. No obstante podamos volver sobre el tema posteriormente, y señalar con mayor amplitud que estos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales, cada uno de ellos con su propia noción y concepto, lo cierto es que no puede explicarse su existencia sino en razón del ejercicio de tal atribución por parte del Estado, con los matices inherentes al ejercicio de tal poder en el marco del dictado constitucional.

Tal atribución se denomina poder tributario, y su contenido constituye una materia fundamental en el tratamiento de esta ciencia. El poder tributario es la potestad del Estado para crear, aprobar, modificar y aplicar el sistema tributario. Por esta razón, la doctrina suele considerar acertadamente que el contenido del Derecho Tributario es el ejercicio del poder tributario.

Suele hablarse entre algunos tributaristas del poder tributario en dos sentidos, que contemplan, respectivamente, la acción del Estado como legislador y como Administrador. En el primer sentido se habla de poder o potestad tributaria normativa refiriéndose al poder legislativo que corresponde al Estado, expresión, en último término, de su soberanía. En el segundo caso, se alude a la potestad de imposición, es decir, el poder de la Administración pública tendente a aplicar las normas tributarias, si bien, el sistema de tributos delineado por el legislador.

Así pues, son dos acepciones distintas de una misma locución, que es necesario tener conceptualmente diferenciadas según lo aportado por MICHELI, terminología que es acorde con la duplicidad de planos en la consideración de la actuación del Estado, es decir, abstracto y concreto, o bien legislativo y ejecutivo, correspondientemente.

En el caso nicaragüense, las cláusulas constitucionales de incardinación del poder tributario son los artos. 138.27., 114 y 115 Cn.

Así pues, la potestad tributaria normativa consiste en el poder para dictar normas jurídico-tributarias por parte del Estado, esto es, crear tributos a través de leyes, mientras que la potestad de imposición es el conjunto de atribuciones que suponen la aplicación del sistema tributario delineado legalmente a efectos de la liquidación, recaudación y gestión de los tributos. En el primero de los casos el Estado actúa en un

plano abstracto o fase normativa, mientras que en el segundo opera en un plano concreto o fase aplicativa.

- Consecuente con el sistema administrativo y la distribución constitucional de competencias, la potestad tributaria normativa corresponde a la Asamblea Nacional, mientras que la potestad de imposición se proyecta según los niveles de gobierno que requieren para sí ingresos de naturaleza tributaria a efectos de realizar los gastos inherentes a sus obligaciones gubernativas. En el caso del poder ejecutivo a nivel central, la potestad de imposición se ejerce a través de diversos entes públicos entre los cuales cabe destacar la Dirección General de Ingresos y la Dirección General de Aduanas, si bien el sistema diseñado para la recaudación y gestión de tributos que sustenta el sistema de seguridad social, esto es, el Instituto Nicaragüense de Seguridad Social, el Instituto de Previsión Social Militar o el Instituto de Seguridad Social y Desarrollo Humano adscrito al Ministerio de Gobernación.

En el plano local o municipal, ejercen potestades de imposición los órganos de recaudación de los municipios, de lo que se sigue por el número de municipios existentes en nuestro país, en forma directamente proporcional la amplitud de entes que ejercen tal potestad a nivel local.

Ya por último, y no por ello menos importante, tenemos el nivel de gobierno inherente a las Regiones Autónomas del Caribe nicaragüense. En este caso, hemos de lamentar el escaso, por no decir nulo desarrollo legislativo que asegure para este nivel de gobierno tributos propios que suponga ingresos para cubrir las acuciantes necesidades de estas regiones. Ante la inexistencia de un sistema de tributos propios para este nivel de gobierno se concluye el no ejercicio de potestades de imposición.

## 2. Potestad tributaria normativa y autonomía financiera local

La potestad tributaria normativa constituye un aspecto más del poder legislativo del Estado, expresión de la soberanía que corresponde de forma exclusiva e indelegable a al pueblo, ejercida por los representantes legítimamente electos.

La existencia de diversos niveles de gobierno que poseen autonomía en materia tributaria ha significado un problema estructural en el Derecho Tributario cuya solución ha sido aportada mediante la identificación de los conceptos de potestad tributaria normativa originaria, por una parte, y potestad tributaria normativa derivada por la otra.

La conexión entre poder tributario y soberanía por un lado, y potestad tributaria normativa originaria y derivada constituye el punto de inflexión en las distintas opiniones doctrinarias que pretenden explicar la posición que ocupan el Estado y los demás entes territoriales en el establecimiento de prestaciones tributarias.

Para entender mejor el problema basta señalar que la potestad tributaria normativa originaria posee su fuente en la Constitución, que señala que la soberanía reside en el pueblo, quien a través de sus representantes legítimamente electos, esto es, el poder legislativo, ejerce el poder para crear, modificar o suprimir tributos en forma originaria, respetándose el íntimo vínculo existente entre soberanía nacional, y principio de autoimposición.

Por su parte, la potestad tributaria normativa derivada posee su fuente en la ley, la que en la construcción doctrinal apuntada, permite que entes territoriales distintos del Estado y de nivel inferior, ejerciten potestades de normación que pueden incidir material y formalmente en el proceso de creación, modificación o supresión de tributos.

Así esto en la doctrina, el punto de mayor controversia en torno a este último tema es el grado de ejercicio de tal potestad derivada, en tanto que no pueden conculcarse las exigencias constitucionales en la creación de tributos expresamente determinadas por nuestra Constitución. Así pues, nota común en la doctrina es la necesidad de fijar la atención en el contenido y límite de la potestad tributaria normativa derivada.

En nuestro caso, siendo claro el arto. 114 Cn que corresponde exclusivamente y en forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad de crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, el nudo gordiano de la situación está en los límites y contenido del ejercicio de la potestad tributaria normativa de rango reglamentario por parte de los municipios y Poder Ejecutivo, la que debe ser coherente con tal dictado constitucional, y fundamentalmente, con la ley sobre la cual se pretenden establecer normas de desarrollo con rango de reglamento.

El problema posee implicaciones importantes respecto de los Municipios en razón del principio de autonomía financiera de los mismos, por cuanto constituye una exigencia constitucional el que estos entes posean los recursos financieros necesarios para el ejercicio de sus respectivas competencias (arto. 177 Cn).

La ley de municipios es clara al señalar en su arto. 28.10 como atribuciones del Concejo Municipal conocer, discutir y aprobar el proyecto de plan de arbitrios del municipio y sus reformas, con base en la legislación tributaria y someterlo a la aprobación de la Asamblea Nacional.

De ello se desprende la cláusula legal que clarifica el alcance de la autonomía tributaria reseñada en el art. 177 Cn, la cual debe ejercerse en forma armónica con lo determinado por nuestra Constitución en el arto. 114 y sobre todo el 138.27 Cn., y que encuentra su límite respecto a la aprobación que de los planes de arbitrios debe realizar la Asamblea Nacional. Es decir, reservada la potestad tributaria normativa al poder legislativo nicaragüense, los municipios poseen a nivel legal la habilitación para conocer, discutir y aprobar EL PROYECTO del plan de arbitrios, mas no aprobar la ley que establezca el sistema de tributos locales.

De todo esto se concluye que la potestad tributaria normativa de los entes locales en Nicaragua no incide en la creación de los respectivos tributos, ni ninguno de los elementos de cuantificación del tributo, por cuanto el art. 114 Cn. establece claramente que la potestad de aprobar, modificar y suprimir tributos corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional de la República de Nicaragua.

Ya dicho esto, la distinción inicialmente hecha entre potestad tributaria normativa originaria y potestad tributaria normativa derivada constituye la solución a un problema no existente en nuestro país, por cuanto nuestra Constitución es clara al determinar la reserva exclusiva de tal potestad a nuestro poder legislativo. Ni los municipios, ni ningún otro ente público en nuestra República se encuentra habilitado para ejercer esta vertiente del poder tributario.

### 3. La Parafiscalidad. Noción y contenido

La parafiscalidad hace referencia a un ciclo ingreso-gasto diseñado dentro de la generalidad del sector público en el presupuesto general del Estado central, cuya gestión se encomienda a órganos distintos de los propiamente fiscales y tienen afecta su recaudación a un destino concreto.

En el caso que nos ocupa, la singularidad estriba en que los ingresos percibidos, si bien sujetos a la transparencia y publicidad inherente a las funciones del presupuesto público, no pasan a formar parte del *totum* que constituye el tesoro público, para de esa forma servir al sufragio de forma global y no caso por caso de los gastos públicos en general, sino que conforman un acervo de ingresos destinado a gastos previamente determinados.

Como ejemplo de lo anterior podemos citar el caso de los sistemas de seguridad social del país. Los ingresos provenientes de las cotizaciones retenidas en el salario de los asegurados constituyen los ingresos que soportan los servicios que gozan los asegurados, si bien en un futuro determinable las pensiones por invalidez, vejez o muerte o servicios médicos y farmacéuticos de pensionistas y beneficiarios.

La existencia de la parafiscalidad se explica por el cambio de sentido de las instituciones financieras públicas en el marco de la Hacienda intervencionista y las exigencias del modelo de Estado social de Derecho al que hicimos referencia en un inicio. Las instituciones amparadas en este sistema con prueba fehaciente de un punto de no retorno respecto a las exigencias de tal modelo de Estado, claramente definido como el nuestro en el art. 130 de la Constitución nicaragüense.

## Lección 3. Los principios de justicia tributaria y los límites al poder tributario

### Sumario

1. Introducción; 2. Noción de principio jurídico; 3. Los principios jurídicos de justicia tributaria material y formal

#### 1. Introducción

El Código tributario se incardina en el ordenamiento jurídico como un cuerpo de leyes que ordena la creación y aplicación de tributos, y que obedece a un conjunto de principios jurídicos con un contenido normativo definido por la ciencia jurídico tributaria, presentes en nuestra Constitución.

Si el poder tributario se entiende como la atribución constitucional otorgada al Estado a efectos de crear, modificar, suprimir y aplicar el sistema de tributos, cuyo ejercicio ofrece el contenido al Derecho Tributario, los principios de justicia tributaria son los límites fundamentales al ejercicio de tal poder, es decir, constituyen como la otra cara de la moneda de la creación de tributos, y en tanto que límites del Estado respecto del ámbito tributario, se conforman como la última línea infranqueable para la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes.

#### 2. Noción de principio jurídico

Hablar, sin embargo, del conjunto de principios de justicia tributaria impone determinar su significado jurídico, más allá de consideraciones comunes propias del plano vulgo, al cual debemos escapar en el ánimo de dotar de coherencia y científicidad al ámbito jurídico tributario.

El juzgamiento y determinación de estos asuntos, tanto a nivel general como en particular para los contribuyentes, suele resolverse mediante el control de constitucionalidad de las normas tributarias, si bien de los actos de imposición que pueden lesionar derechos y garantías tributarias consignados en nuestra carta magna.

En el ejercicio de este control, la doctrina jurisprudencial de los tribunales constitucionales extranjeros pone en evidencia un retorno a los esquemas de la jurisprudencia de intereses, de cuño germánico, a efectos de resolver este tipo de asuntos. En la línea de tal tendencia, y sin entrar al porqué detallado de tal situación en tanto que escapa a la brevedad de estas páginas, habremos de situar la determinación del significado jurídico de principio remitiéndonos a las consideraciones de ALEX<sup>20</sup>.

En el esquema de este autor, la noción de principio jurídico impone su diferenciación de las reglas. En este sentido, habrá de valorarse que toda norma o es un principio, o es una regla. El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los *principios*

---

<sup>20</sup> Vid., ALEX<sup>Y</sup>, R., *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2002, así como “Epílogo a la *Teoría de los Derechos Fundamentales*”, REDC No. 66, 2002, pp. 25 y 26.

son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes.

Así pues, los principios son *mandatos de optimización*, caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado, y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas, donde el ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos.

En cambio, las *reglas* son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen *determinaciones* en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado<sup>21</sup>.

En nuestro caso, los principios de justicia tributaria constituyen mandatos de optimización que, según las posibilidades fácticas y jurídicas, persiguen la realización de la justicia en el ámbito tributario. Cada uno de los principios inspira tal ideal según el contenido normativo del mismo, incidiendo en los institutos básicos del sistema tributario en la esfera normativa o aplicativa.

La *ratio* o contenido de los principios sugiere clasificarlos en principios de justicia tributaria material y principios de justicia tributaria formal. Como su nombre indica, los primeros inciden en la delineación del contenido y cualidades de la prestación jurídica tributaria, mientras que los segundos determinan cómo debe hacerse o crearse tal prestación. Así pues, los primeros hacen referencia al contenido, mientras que los segundos, al continente del tributo.

### 3. Los principios jurídicos de justicia tributaria material y formal

Nuestra Constitución regula de forma abstracta cada uno de los principios depurados por la ciencia jurídico tributaria para la búsqueda de la justicia en este ámbito. El arto. 114 establece que

Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas.

Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio

Estarán exentas del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis; lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos, de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan.

El arto. 115 por su parte, afirma que

---

<sup>21</sup> ALEXY, R., *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2002, pp. 86 y 87, del mismo autor, "Epílogo a la *Teoría de los Derechos Fundamentales*", *REDC* No. 66, 2002, p. 26.

Los impuestos deben ser creador por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías de los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley.

Una interpretación sistemática de los preceptos nos lleva a la primera conclusión de que entre ambas normas existe un nexo de complementariedad que no puede escindirse al momento de desentrañar el significado de los mismos. A nuestro modo de ver, ambas cláusulas constitucionales acogen el sistema de principios de justicia tributaria, aunque el dictado literal de la norma no haga expresa mención de ellos.

Consecuentemente, y en segundo término, cabe señalar que una interpretación sistemática del precepto arroja como resultado que la actividad impositiva del Estado debe ejercerse atendiendo a la justicia tributaria.

Cabe señalar que la justicia tributaria se rige constitucionalmente a través de principios jurídicos que en ocasiones se encuentran expresamente contenidos en la Constitución – tal es el caso del ordenamiento español o italiano<sup>22</sup>- y en otras se deducen mediante interpretación de la norma constitucional –caso alemán<sup>23</sup>-.

El caso nicaragüense entra en esta última situación. Aunque nuestra Constitución sea parca en cuanto al establecimiento de principios de justicia tributaria de modo expreso, ello no implica que desde una perspectiva exclusivamente jurídica no puedan deducirse del dictado constitucional tales mandatos.

Así pues, la carencia de principios de justicia tributaria expresamente acuñados en el texto constitucional en nada impide que mediante una interpretación sistemática basada en la jurisprudencia y doctrina comparada puedan acogerse tales mandatos, claros de que tal parquedad impone la exégesis de la norma constitucional en aras de contribuir a la justicia tributaria en la creación de los impuestos.

De lo anterior, y en definitiva, se deduce que el conjunto de buena parte de los principios de justicia fiscal largamente depurado por la ciencia jurídico-tributaria serán producto, en nuestra Constitución, de la labor interpretativa constitucional.

Así pues, cabe deducirse de nuestra Constitución que los principios acuñados en nuestro sistema son

#### Principio de justicia tributaria formal:

---

<sup>22</sup> El art. 31.1 de la Constitución española establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Por su parte, el art. 53 de la Constitución italiana establece que “todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de la capacidad contributiva”.

<sup>23</sup> La rica jurisprudencia alemana en materia de principios de justicia tributaria material nace de la interpretación que tanto el Tribunal Constitucional como la doctrina han realizado del art. 3 GG que, sucintamente, establece que “Todos los alemanes son iguales ante la ley”. Así, del principio de igualdad se derivan una serie de exigencias y principios tributarios –como el de capacidad contributiva- que irradian al espectro europeo tributario más próximo los esquemas conceptuales tributarios germánico-latinos que nosotros mismos compartimos.



Legalidad  
Reserva de ley

Principios de justicia tributaria material:

Generalidad  
Igualdad  
Capacidad Contributiva  
Progresividad  
No confiscatoriedad

En lo que sigue haremos referencia a los mismos, haciendo inicial referencia a los formales, no obstante quepa señalar respecto de los materiales las siguientes premisas de análisis<sup>24</sup>:

- 1) Capacidad contributiva, igualdad y progresividad no son tres principios diferentes, sino explicitaciones del principio básico de igualdad en su acepción de *igualdad material*, e *igualdad formal*. (arto. 27 Cn.)
- 2) la generalidad se imbuye también en el ámbito de acción del principio de igualdad, como una explicitación más del mismo.
- 3) la no confiscatoriedad no es un principio autónomo de justicia tributaria, sino una exigencia derivada de la protección constitucional de la propiedad privada, actuando al mismo tiempo, como límite de la progresividad tributaria. (Arto. 44 Cn.).

---

<sup>24</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pp. 152 y 153.

## Lección 4. Los principios de justicia tributaria formal

### Sumario

1. El principio de legalidad en materia tributaria, 2. Ámbito propio y manifestaciones del principio de seguridad jurídica, 3. El principio de reserva de ley

#### 1. El principio de legalidad en materia tributaria

El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra inserto en nuestro ordenamiento jurídico en los arts. 114, 115 y 138.27 Cn., así como 3 CTr.

En su concepción más restringida, el principio de legalidad implica que sólo mediante ley pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a los ciudadanos.

El precepto inspira, por una parte, el principio de autoimposición, mejor conocido en el constitucionalismo como *no taxation without representation*, o en el mundo romano, como “lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado”.

En segundo plano, el principio de legalidad inspira la apertura de los mecanismos revisores en vía constitucional, o administrativa, es decir, los recursos a disposición del contribuyente en una u otra vía. De ello se sigue el doble plano de eficacia del principio de legalidad:

Eficacia en el plano normativo: coherente con su concepción restringida, implica sujetar la creación de tributos –entendidos ulteriormente como sacrificios patrimoniales para el sufragio de gastos públicos- a la ley, dotando de legalidad y sobre todo legitimidad al acto. (Principio de reserva de ley)

Eficacia en el plano aplicativo: supone la revisión de

- 1) Las leyes tributarias acorde a las exigencias de la Constitución, entendida como norma de eficacia vinculativa de directa aplicación, a través del recurso de inconstitucionalidad de la ley, e inconstitucionalidad en el caso concreto. (P. de reserva de ley)
- 2) Los actos administrativos emanados de las administraciones tributarias por contravención a lo establecido por las leyes tributarias, bien en vía administrativa, o mediante el recurso de amparo administrativo. (P. de legalidad administrativa)

En este último caso, debemos estar claros de la existencia de diversas vías administrativas en el ámbito tributario. Esto se debe a la pluralidad de sujetos que ejercen potestades de imposición que, consecuentemente, realizan la gestión, liquidación y recaudación de tributos, según leyes que limitan el ámbito de actuación

del ente público. Así pues, es posible determinar una vía administrativa para la materia aduanera, otra para las cotizaciones de seguridad social, por la gestión de tributos en ministerios del Estado o, en lo que constituye la de mayor trascendencia en el ámbito tributario, la vía administrativa que se asegura para los tributos que gestiona la Dirección General de Ingresos a través de las disposiciones del Código Tributario, a la cual haremos mención en lo que sigue.

Tal vía administrativa se abre a través de la cláusula establecida en el art. 93 CTr.: “Los actos y resoluciones que emita la Administración tributaria –entiéndase por ésta a partir del Título VI CTr. la Dirección General de Ingresos- por los que se determinen tributos, multas y sanciones, o que afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes o de los responsables, así como las omisiones, podrán ser impugnados por los afectados en las formas y plazos que establece este código”.

Coherentemente, el art. 95 acoge los recursos que por esta vía pueden invocarse, es decir,

1. Recurso de reposición: a interponer ante el propio funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado, para que lo aclare, modifique o revoque (art. 97 CTr.)
2. Recurso de revisión: interpuesto ante el titular de la Administración tributaria en contra de la resolución del recuso de reposición promovido (Art. 98 CTr.)
3. Recurso de apelación: interpuesto una vez resuelto el recurso de revisión, se puede interponer el recurso de apelación, el cual será resuelto por el Tribunal Tributario administrativo (Art. 99 CTr.)

## 2. Ámbito propio y manifestaciones del principio de seguridad jurídica

De la legalidad se infiere la certeza y objetividad de la norma tributaria., así como la prohibición o la interdicción de la arbitrariedad en materia tributaria. Estas características constituyen el filón material del principio de seguridad jurídica, otorgándole coherentemente, su ámbito y vía de manifestación.

Así pues, la seguridad jurídica constituye un aspecto que completa las notas cualificativas del principio de legalidad.

En su aspecto positivo, el principio de seguridad jurídica determina que la ley constituye un vehículo generador de certeza jurídica, es decir, aquello que en un plano vulgo se identifica con “saber a qué atenerse”, mientras que en su aspecto negativo sitúa a la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

La certeza y la interdicción de la arbitrariedad (esta última, tanto en la esfera normativa como aplicativa) patentizan la íntima relación con el principio de legalidad, constituyendo a su vez parte del contenido básico del principio de seguridad jurídica, del que se desprenden una serie de consecuencias de mucha importancia para el ámbito tributario.

La doctrina española, influida por las aportaciones alemana e italiana, pone un especial énfasis en el estudio de las manifestaciones concretas del principio, asumiendo de la

primera la idea de certeza jurídica desde su aspecto formal, esto es, como estabilidad del derecho, si bien la objetividad del mismo, y de la segunda –la doctrina italiana–, asume el valor basilar del criterio, interpretándolo como fundamento del principio de legalidad tributaria.

En cualquier caso, cabe hacer mención del tratamiento de conjunto que sobre las dos aportaciones haremos en la exposición del tema, es decir, habremos de tomar en consideración las aportaciones de la doctrina italiana y alemana que fundan el tratamiento que sobre la materia se realiza por parte de la doctrina española.

De la idea de certeza se deriva la exigencia estabilidad del Derecho, lo que particularmente significa un suficiente desarrollo legislativo de las normas superiores por las inferiores, así como la certidumbre sobre los recursos a disposición del contribuyente<sup>25</sup>.

En torno a la nota de estabilidad del derecho que forma parte del concepto del principio de seguridad jurídica, Nicaragua carece de disposiciones legislativas fundamentales que en ordenamientos jurídicos extranjeros constituyen vías complementarias de realización del principio. En particular, carecemos de normas que exijan:

1. que cada proyecto de nueva disposición vaya acompañado de la correspondiente tabla de disposiciones derogadas.
2. que toda modificación de leyes o reglamentos tributarios contenga una redacción completa de las normas afectadas.
3. que tales disposiciones sean vinculantes para la administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria.

En lo referente a la nota de la interdicción de la arbitrariedad como aspecto negativo del principio de seguridad jurídica, conviene incardinarlo dentro del principio de jerarquía normativa y consecuentemente como el instrumento técnico más apropiado para garantizar la seguridad jurídica e impedir la arbitrariedad de los órganos del Estado en fase normativa y aplicativa, es decir, al momento de crear las normas, o al de concretizarlas<sup>26</sup>.

En la esfera de creación de normas jurídicas, las exigencias de la jerarquía normativa supone una gradación o escala que al referirse a todos los órganos del Estado obliga a la sumisión de las normas a la Constitución, así como el respeto del recurso de inconstitucionalidad de aquellas leyes que no se adecuan al dictado constitucional.

---

<sup>25</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., “El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria”, en *Grandes temas del Derecho Tributario. Obra homenaje a los Profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza, Alfonso Cortina Gutiérrez*, Unidad Editorial/Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 1995, p. 127.

<sup>26</sup> SAINZ De BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 289 ss, GONZÁLEZ GARCÍA, E., “El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria”, en *Grandes temas del Derecho Tributario. Obra homenaje a los Profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza, Alfonso Cortina Gutiérrez*, Unidad Editorial/Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 1995, p. 130.

En el ámbito aplicativo la posible arbitrariedad de los órganos administrativos y jurisdiccionales puede producirse con ocasión de las distintas interpretaciones de los preceptos a aplicar en cada caso.

Los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad, jerarquía o reserva de ley integran los arts. 114, 115 y 138.27 Cn. los cuales no constituyen compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social de Derecho, lo cual se evidencia en el tratamiento jurisprudencial que nuestra Corte Suprema de Justicia realiza sobre tales preceptos a través de las sentencias 5 de 2005 de la Sala Constitucional, y 48 de 2005 de la Corte en pleno donde, por ejemplo, se encasilla el principio de seguridad jurídica en el art. 25.2 Cn, así como se interrelaciona el mismo con sus pares formales, los que a su vez se ven encasillados en otras disposiciones constitucionales, además de las ya señaladas<sup>27</sup>.

Esto no constituye un fenómeno aislado en el tratamiento jurisprudencial de los tribunales supremos. En la jurisprudencia comparada, por ejemplo, del Tribunal Constitucional español –sentencia 27/1981, FJ 10º- el tribunal aplica el principio de seguridad jurídica en una triple dimensión:

1. Como conocimiento y certeza del Derecho positivo,
2. Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social, y
3. Como previsibilidad, de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros.

El tribunal aclara mediante sentencia 46/1990, que

“el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...), como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas”.

Esto evidencia, por ejemplo, que en tal jurisprudencia comparada el contenido del principio de legalidad en materia tributaria sea la suma de certeza, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio (Sentencia 150/1990, FJ 8º). Ya por último, asume este alto tribunal que:

“los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, en este orden de exigencia no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario, que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador (...) por alumbrar una normativa tributaria abarcable

---

<sup>27</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *REDC No. 36*, 1992, p. 35.

y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia.”

### 3. El principio de reserva de ley

Al establecer nuestra Constitución la exigencia de que los tributos sólo puedan ser creados, modificados o suprimidos a través de ley se recoge el criterio de la legalidad en materia tributaria, así como la exigencia de seguridad jurídica en la normación de los mismos.

Es importante acotar que tal supuesto de formación de los tributos implica necesariamente que sus elementos constitutivos sean determinados a través de tal ley, hecho que técnicamente hace referencia al principio de reserva de ley.

Al acometer el estudio de este principio es necesario aclarar el doble sentido que encarna. De una parte, y en sentido positivo, implica que sólo la ley tiene cabida en la creación de los diversos elementos constitutivos del tributo, en detrimento de las demás fuentes del derecho de rango inferior.

En sentido negativo, la reserva de ley impone la reserva de la potestad normativa a la Asamblea Nacional de la República, excluyendo en todo caso, la intromisión de cualquier otro poder del Estado en la creación de tributos, o la posible creación de los mismos por parte de los Municipios.

El alcance de cuáles de los elementos deben formar parte de la ley que instaura el tributo, ha dado origen en la doctrina a la consideración de la reserva de ley absoluta, o relativa. Ésta última implica la regulación por ley de algunos elementos básicos de la obligación, tales como sujeto activo, sujeto pasivo y hecho imponible, previendo el desarrollo legislativo del resto de elementos a través de normas de rango inferior al legal.

Nuestro ordenamiento jurídico no establece a nivel constitucional tal exigencia, sino que es a través del art. 115 Cn, y 3 CTr. que se acota el alcance del principio, dotando a nuestra reserva de ley de carácter absoluto. En este sentido, nuestra legislación impone como exigencia derivada de la Constitución que sólo mediante ley se podrá:

1. crear, aprobar, modificar o derogar tributos;
2. otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios;
3. definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria, así como fijar la base imponible y la alícuota aplicable (tipo de gravamen).
4. establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente, y
5. definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones.

## Lección 5. Los principios de justicia tributaria material: el principio de igualdad

### Sumario

1. Introducción, 2. Breves anotaciones sobre el contenido del principio de igualdad, 3. El principio de proporcionalidad, 3.1. Idoneidad, 3.2. Necesidad, 3.3. Proporcionalidad en sentido estricto

#### 1. Introducción

El estudio de los principios de justicia tributaria material inicia de forma consustancial al desarrollo de la ciencia jurídico tributaria. Al tratar de encontrar un fundamento y explicación racional desde el punto de vista jurídico a todo el fenómeno de la tributación, la doctrina se topó con la ingente necesidad de establecer límites al poder que el Estado detenta para la creación y aplicación de tributos.

Como no podía ser de otra manera, el punto de mira se dirigió a las aportaciones de la teoría general del Derecho, con especial referencia al tratamiento realizado en el ámbito iuspublicista de las materias pertinentes al área tributaria.

Es de esta forma que poco a poco se ha logrado determinar el contenido esencial de los principios de justicia tributaria, y en lo que toca a los de índole material, su inclusión en el ámbito tributario ha sido el resultado de la aplicación las materias reseñadas anteriormente.

Podemos decir sin asomo de duda que el sistema de principios de justicia tributaria material pivota sobre el desarrollo que se ha hecho del principio de igualdad. Éste viene a ser la clave de bóveda que logra armonizar, armonizar y fundamentar la creación y aplicación de tributos por parte del Estado.

Así pues, como dijimos anteriormente los principios de generalidad, capacidad contributiva y progresividad, son una proyección o forma de entender la igualdad en el ámbito tributario. Devienen de éste principio y realizan sus funciones dentro de la lógica inherente a la igualdad en el plano tributario.

#### 2. Breves anotaciones sobre el contenido del principio de igualdad

Hemos de iniciar el tratamiento del principio de igualdad haciendo referencia en un inicio al principio de generalidad. Comprendemos que el principio de *generalidad* se encuentra contenido entre las notas conceptuales del principio básico de igualdad, y acuñado en el art. 115 Cn. al establecer la obligación de crear los tributos mediante ley.

El principio de *generalidad* no está tanto dirigido a ordenar que *todos* deben contribuir a la financiación de las cargas públicas, cuanto a prohibir las exclusiones apriorísticas de cualquier tipo de personas, es decir, a erradicar toda clase de privilegios e inmunidades fiscales. De ahí que un recto entendimiento de este principio exige conectarlo con otro: el de capacidad contributiva, de forma que solo aquellos que tengan tal capacidad



pueden considerarse incluidos dentro de la obligación constitucional de sostener los gastos públicos, lo que convierte a éste en el principio rector de nuestro ordenamiento tributario.

Así pues, el contenido del principio de generalidad nos remite inmediatamente al principio de capacidad contributiva, sobre el cual ahondaremos con mucho mayor detalle en la lección siguiente.

En lo que toca al principio de igualdad, cabe empezar señalando que la mayor o menor justicia del ordenamiento jurídico dependerá, entre otras cosas, de la medida en que éste incorpore al espíritu de sus normas tal idea, de forma que a través de la aplicación de tales disposiciones se mantengan las situaciones de igualdad preexistentes, no alterándolas con la aplicación de la ley (acepción formal), y de otro lado, se puedan corregir las situaciones de discriminación (acepción material).

En su acepción material, el principio de igualdad tributaria como criterio rector del derecho positivo no trata de borrar todas las desigualdades económicas y sociales, sino tan sólo de eliminar aquellas que impiden el pleno desarrollo del ser humano y su efectiva participación en la vida política, económica, cultural y social de forma que, finalmente, el individuo se encuentre en posibilidad de cubrir el mínimo de necesidades que requiera según su dignidad de ser humano.

El desarrollo histórico del principio de igualdad pone de manifiesto que es un concepto en continua evolución, en el que al paso del tiempo se han ido agregando notas que conforman su actual noción, a partir del sentimiento de justicia que se recaba en torno a ella por parte de la doctrina.

Así, la construcción del principio empezó acogiendo la concepción aristotélica de tratamiento igual para situaciones iguales, a lo que a continuación se añadió la interdicción de la arbitrariedad, hasta llegar hoy en día a añadir el control de proporcionalidad del instrumento o norma utilizado para hacer realidad sus cometidos.

Ello pone en evidencia que nada impide que ulteriormente puedan establecerse otros criterios que pasen a formar parte de la noción de igualdad conforme al ideal de justicia en un determinado contexto, y que la disección teórica realizada en torno al concepto, hoy en día se entiende más por razones didácticas que prácticas.

La praxis jurisprudencial muestra que el control de constitucionalidad de las normas tributarias en el marco de la igualdad supone considerar una u otra nota conceptual inherente a la idea de igualdad.

En este sentido, el control de igualdad se realiza según las fases en las cuales se ha ido conformando el criterio, es decir, bien pasando por la interdicción de la arbitrariedad, o conectándola con la normalidad o practicabilidad de la norma, hasta realizar una ponderación de la medida en los términos del principio de proporcionalidad.

Inspirado en estas ideas, la doctrina y la jurisprudencia internacional resumen al contenido del principio de igualdad según las notas siguientes<sup>28</sup>:

---

<sup>28</sup> En España a través de la STC 76/1990, FJ 9º A). Las primeras decisiones tomadas por el Tribunal Constitucional alemán en torno a asuntos que implicaban la aplicación e interpretación del principio de

1. No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción de la igualdad constitucional, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;
2. el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional;
3. el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

Respecto a esta última nota, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Las notas conceptuales que se aportan a través de esta sentencia bien pueden resumirse en que el principio de igualdad exige lo siguiente:

1. Las situaciones o casos iguales se tratan de forma igual, y los desiguales, de forma desigual.
2. Tal postulado puede romperse ante la existencia de un motivo justo y razonable según la naturaleza de la cosa.

Hasta este punto se construye el concepto de igualdad formal.

3. El Estado debe hacer superar las situaciones de desigualdad ilegítima entre grupos homogéneos de personas.
4. Los instrumentos que el Estado utilice para hacer realidad el postulado anterior deben ser proporcionados al fin que pretenden, esto es, superar las exigencias del principio de proporcionalidad, el cual implica como subprincipios la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto de tales instrumentos respecto del fin que persiguen.

Tales dos últimas notas realizan el concepto de igualdad material, también entendida en la literatura especializada como igualdad sustancial, promocional, prestacional o de hecho.

### 3. El principio de proporcionalidad

---

igualdad ex art. 3.1. GG, hacen referencia a la conexión de este principio con principios tales como la protección de la familia y el matrimonio (art. 6.1 GG), la garantía de la propiedad (art. 14 GG) y el libre ejercicio de la actividad profesional (art. 12 GG). Ya en materia estrictamente tributaria, se revelan de vital importancia la conexión establecida por el Tribunal Constitucional alemán entre el art. 3.1 GG y los arts. 104-108 GG –articulado que hace referencia a la Constitución Financiera–, así como también en referencia al principio del Estado social y democrático de Derecho (arts. 20, 28.1).

El principio de proporcionalidad constituye hoy en día una nota más inherente al contenido esencial del principio de igualdad. Posee una estructura y funcionamiento propios, a los cuales haremos referencia a continuación, no obstante señalemos en un inicio que tal principio sirve como vía de contención de las medidas que el Estado tome a efectos de realizar los postulados del modelo de Estado social de Derecho y que pueden por la naturaleza y función que poseen, incidir en los derechos fundamentales de terceros.

Así pues, a guisa de ejemplo, si el Estado decide en el marco del modelo antes apuntado proveer a los ciudadanos de viviendas de protección oficial, y a tales efectos hacer realidad las exigencias de la Constitución la cual establece que es derecho de todos los nicaragüenses habitar en una vivienda digna, tal situación no puede significar conculcar el derecho fundamental de terceros a la propiedad privada mediante la confiscación de bienes inmuebles idóneos para construir en ellos tal proyecto habitacional. De ser esto así, el instrumento utilizado por el Estado –la confiscación– puede y debe ser sometido a las exigencias del principio de proporcionalidad a efectos de determinar si en el caso concreto se han cumplido sus exigencias, es decir, si la medida es idónea, necesaria y proporcionada en sentido estricto, más allá de la buena y loable finalidad que se pretende conseguir a través de tal herramienta.

Puesto que en ocasiones la igualdad material supone la existencia de medidas que afectan la esfera de derechos fundamentales, se hace necesario el análisis de los instrumentos creados que inciden sobre éstos y que potencialmente pueden llegar a lesionar su contenido esencial

La experiencia demuestra que, aún cuando la libertad de legislar constituye una manifestación del Estado de Derecho, el control de constitucionalidad de tales medidas constituye otra de las características del gobierno de las leyes, a la vez que un acto, *per se*, de difícil engarzamiento conforme a los postulados constitucionales.

Consecuentemente, en el marco del Estado social de Derecho es necesario acuñar la proporcionalidad de la medida como forma de sujeción del actuar legislativo a las exigencias constitucionales, gracias a lo cual el principio de proporcionalidad adquiere en la doctrina jurisprudencial un evidente peso específico que permite el enjuiciamiento, en términos de igualdad, de aquellas situaciones que más allá de la existencia de motivos razonables exigen al legislador una congruencia de medios a fines en las diversas figuras que determine utilizar.

En definitiva, el principio de proporcionalidad constituye una herramienta eficaz en los juicios que requieren una sanción positiva en los términos del principio de igualdad. Es un principio instrumental subdividido en tres subprincipios que permiten la actuación de la vertiente material de la igualdad, esto es, idoneidad, necesidad, proporcionalidad en sentido estricto.

El principio es de directa aplicación a todos los actos de los poderes públicos, aunque la práctica jurisprudencial señale que sea utilizado principalmente en la contención de los actos de la administración pública, esto es, en fase aplicativa.

La contención de la actividad legislativa ha sido poco frecuente por parte de los tribunales constitucionales por cuanto se reconoce la amplia libertad del legislador al momento de establecer los instrumentos a través de los cuales desarrolla las líneas de política gubernativa.

Ello, sin embargo, no es óbice para la realización del control de constitucionalidad de parte de los actos legislativos, y en consecuencia, del control de los instrumentos de índole interventista que se sometan a su jurisdicción<sup>29</sup>.

En todo caso, el presupuesto de la proporcionalidad es la existencia de una relación medio-fin.

En tanto que constituye una herramienta eficaz de protección de los derechos fundamentales, hoy en día su radio de acción se extiende a aquellas normas constitucionales constitutivas de derechos y garantías. Lo que busca, en resumen, es que las medidas tomadas por el Estado como medio de restricción de derechos sean adecuadas, necesarias y proporcionadas al fin que aspiran concretar<sup>30</sup>.

Constituye un principio relativo, instrumental, medial, no invocable directamente ante los tribunales, sino en razón de una medida concreta sujeta a su conocimiento. Por ejemplo, en la práctica del Tribunal Constitucional español lo que suele requerirse es que la finalidad que se persigue por el poder público sea “constitucionalmente legítima”, a ello hay que agregar que, igualmente por disposición del Tribunal Constitucional, no es preciso que tal finalidad se encuentre constitucionalizada de forma expresa. Con todo, lo que cabe inferirse es que existe un *numerus apertus* de finalidades capaces de inspirar medidas sujetas al control del test de proporcionalidad, a las que únicamente cabe realizar un control de legitimidad constitucional por vía negativa, esto es, que no se encuentren en contraposición directa con la norma constitucional<sup>31</sup>.

La STC 55/1996, FJ 3º es verdaderamente aclaratoria de las principales características de este principio, y en especial a lo que implica como principio interpretativo y su negación como canon de constitucionalidad autónomo frente al legislador. Así, la sentencia establece que “el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro

---

<sup>29</sup> GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 117 ss; PERELLO DOMENECH, I., “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la Democracia* No. 28, 1997, p. 69.

<sup>30</sup> Vid., SSTC 22/1981, FJ 9º, y 196/1987, FJ 6º, asimismo, AIZEGA ZUBILLAGA, J. M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p. 174; GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 67 y 68; BARNES, J., “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público* No. 5, 1998, pp. 16 y 21; GALETTA, D-U., “Dall’obbligo di trasposizione delle direttive all’obbligo di rispetto del principio di proporzionalità: riflessioni a prima lettura”, *Rivista italiana di Diritto Pubblico Comunitario* No. 1, 1997, pp. 91 y 92; LÓPEZ GONZÁLEZ, J. I., “El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo”, *Cuadernos de Derecho Público* No. 5, 1998, p. 154; PERELLO DOMENECH, I., “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la Democracia* No. 28, 1997, p. 70.

<sup>31</sup> Vid., GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 117 ss; PERELLO DOMENECH, I., “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la Democracia* No. 28, 1997, pp. 72 y 73.

ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales -y en particular de los aquí invocados- y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales... Si se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: sólo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad. El ámbito en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable el principio de proporcionalidad es el de los derechos fundamentales. Así ha venido reconociéndolo este Tribunal en numerosas sentencias en las que se ha declarado que la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de los derechos que la Constitución garantiza (SSTC 62/1982, fundamento jurídico 5.º; 66/1985, fundamento jurídico 1.º; 19/1988, fundamento jurídico 8.º; 85/1992, fundamento jurídico 5.º; 50/1995, fundamento jurídico 7.º). Incluso en las sentencias en las que hemos hecho referencia al principio de proporcionalidad como principio derivado del valor justicia (SSTC 160/1987, fundamento jurídico 6.º; 50/1995, fundamento jurídico 7.º; 173/1995, fundamento jurídico 2.º), del principio del Estado de Derecho (STC 160/1987, fundamento jurídico 6.º), del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1988, fundamento jurídico 3.º; 50/1995, fundamento jurídico 7.º) o de la dignidad de la persona (STC 160/1987, fundamento jurídico 6.º), se ha aludido a este principio en el contexto de la incidencia de la actuación de los poderes públicos en el ámbito de concretos y determinados derechos constitucionales de los ciudadanos”.

El medio que a la proporcionalidad importa es siempre restrictivo de derechos, con lo cual, los beneficios otorgados por la norma o fruto de una interpretación favorable están fuera de su consideración.

Al poseer carácter relativo no pretende establecer prohibiciones abstractas ni absolutas, sino sólo por referencia al caso y según la relación de medio a fin, guardando siempre el límite de incidencia gravosa del medio respecto a los bienes, valores o derechos que pretenda afectar. Esto implica que quien obtiene alguna ventaja se ve imposibilitado de invocar la prohibición de trato desproporcionado<sup>32</sup>.

En tanto que principio de rango constitucional, su respaldo normativo se encuentra en el art. 27, 48 y 130 Cn., así como los derechos fundamentales. Éstos constituyen el respaldo último de su legitimidad y constituyen el punto de amarre por el cual el legislador y los tribunales se ven vinculados a su observancia.

---

<sup>32</sup> SSTC 55/1996, FJ 3º y 6º, 161/1997, FJ 8º, 136/1999, FJ 24º. Para una panorámica sobre la génesis y evolución del principio de proporcionalidad en el Derecho público español, *vid.*, BERNAL PULIDO, C., *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, pp. 51 ss. GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 55 y 65; BARNES, J., “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público* No. 5, 1998, pp. 16-19, asimismo, “Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario”, *RAP* No. 135, 1994, pp. 501.

### 3.1. Idoneidad

El principio de proporcionalidad como técnica de restricción de los abusos de poder sugiere en primer término la superación de un juicio de idoneidad por parte de la medida que se somete a discusión.

Tanto la idoneidad como la necesidad son subprincipios de la proporcionalidad que expresan la pretensión, contenida en el concepto de principio, de alcanzar la mayor realización posible de acuerdo con las posibilidades fácticas. La idea tiene muy poco que ver con un “punto máximo”. Así, ambos principios tienen más bien el *status* de criterio negativo, mediante el cual se puede detectar qué medios no son idóneos o necesarios. Así, un criterio negativo de esta naturaleza no lo fija todo, sino que únicamente excluye algo: los medios no idóneos o innecesarios<sup>33</sup>.

Esto supone establecer si el instrumento es apto para alcanzar el fin u objetivo para el cual ha sido creado, o bien, en términos del Tribunal Constitucional español, si “tal medida era susceptible de conseguir el objetivo propuesto”<sup>34</sup>.

El juicio de idoneidad debe partir de una serie de presupuestos lógicos que una vez superados suponen la idoneidad de la medida:

1º. En primer término, que los fines u objetivos que se proponen sean de naturaleza y proyección pública, esto es, válidos para todos y entre todos.

2º. En segundo, debe establecerse la legitimidad constitucional de los medios y los fines que se pretenden alcanzar, con lo cual, una tercera faceta se pone de manifiesto:

3º. La objetiva posibilidad de que las consecuencias jurídicas que se prevén sean realizables<sup>35</sup>.

Cuando se habla de idoneidad de la medida se hace referencia a la adecuación del instrumento normativo como medio para la obtención del fin u objetivo que se pretende alcanzar.

<sup>33</sup> ALEXY, R., “Epílogo a la *Teoría de los Derechos Fundamentales*”, REDC No. 66, 2002, pp. 27 y 28.

<sup>34</sup> Vid., SSTC 66/1995, FJ 5º; 55/1996, FJ 6º, 7º, 8º y 9º; 207/1996, FJ 4º e), y 37/1998, FJ 8º, 186/2000, FJ 6º. BARNES, J., “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público No. 5*, 1998, p. 25, asimismo, “Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario”, *RAP No. 135*, 1994, p. 500. En relación con el ámbito comunitario y las sentencias relevantes que recogen este criterio, vid. GALETTA, D-U., “El principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario”, *Cuadernos de Derecho Público No. 5*, 1998, p. 86, nota 39; LÓPEZ GONZÁLEZ, J. I., “El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo”, *Cuadernos de Derecho Público No. 5*, 1998, p. 155; PEDRAZ PENALVA, E., y ORTEGA BENITO, V., “El principio de proporcionalidad y su configuración en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y literatura especializada alemanas”, *Poder Judicial No. 17*, 1990, p. 84; PERELLO DOMENECH, I., “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la Democracia No. 28*, 1997, p. 70.

<sup>35</sup> BARNES, J., “Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario”, *RAP No. 135*, 1994, p. 503; GONZÁLEZ BEILFUSS, M., “Últimas tendencias en la interpretación del principio de proporcionalidad”, *Revista Jurídica de Catalunya No. 4*, 2002, p. 176.



### 3.2. Necesidad

En la superación del test de necesidad se parte de la neutralidad del fin que se pretende obtener y del grado de efectividad del instrumento con el cual el poder público opera la restricción de derechos.

Debe examinarse si el instrumento utilizado es indispensable para alcanzar el objetivo proyectado, y en este caso, apreciar si no existen otros medios que procuren la finalidad con igual grado de efectividad y menor lesión del contenido esencial del derecho afectado.

Según la jurisprudencia comparada implica determinar si la medida es “necesaria en el sentido de que no existe otra más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia”. *A contrario sensu*, no superaría el test de necesidad aquella medida que pudiese ser sustituida por una menos gravosa o restrictiva.

La comparación de medios debe contemplar aquellos instrumentos que procuren un mismo grado de eficacia en el cumplimiento del cometido. Es necesario establecer en razón de la lesión del derecho afectado en qué grado la medida sometida a ponderación afecta el contenido esencial del derecho, puesto en comparación con los otros medios.

En su caso, deberá establecerse si existen instrumentos que con menor grado de lesividad aporten las mismas consecuencias, o dicho de otro modo, si la medida que se enjuicia es la que causa mayor daño al contenido esencial del derecho. Así, si se considera que pudo haberse establecido cualquier otra medida por ser menos gravosa o lesiva, el instrumento no superará el test de necesidad.

La complejidad del subprincipio se sitúa en la diversidad de opciones que se ofertan al poder público para obtener el fin propuesto. La cantidad y variedad de instrumentos a ser enjuiciados abre un abanico de posibilidades difícil de abarcar con lo que la apreciación total de los medios por parte del juzgador constituye un primer óbice a superar.

Por otra parte, aunque este cometido se cumpla, la problemática puede agudizarse en razón de la complejidad técnica de los instrumentos alternativos propuestos. Las características propias de cada opción implican un conocimiento a profundidad de las medidas que conforman el abanico de propuestas, las que en no menos ocasiones requieren el dominio científico de su funcionamiento.

En la práctica constitucional comparada se suele hacer uso de las alternativas propuestas por las partes, concretando de esta forma la exigencia que señala que es al interesado a quien compete la carga de la prueba. Los tribunales extraen de las diversas opciones con base en las cuales establecer la ponderación de medios según las alegaciones de los recurrentes o del Ministerio Público.

### 3.3. Proporcionalidad en sentido estricto

El test de proporcionalidad en sentido estricto supone la ponderación de bienes e intereses en cada caso para determinar la existencia de un equilibrio entre las ventajas y perjuicios ocasionados en el proceso de lesión de un derecho con el objetivo de proteger otro. El balance deficitario impone la anulación de la medida y su expulsión del ordenamiento<sup>36</sup>.

Como señala ALEXY, en cuanto mandatos de optimización los principios no sólo exigen la mayor realización posible en relación con las posibilidades fácticas, sino también la mayor realización posible en relación con las posibilidades jurídicas.

Estas últimas se determinan fundamentalmente por los principios que juegan en sentido contrario. El subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto expresa lo que significa la optimización en relación con los principios que juegan en sentido contrario.

En todo caso, este principio es idéntico a la ley de ponderación, que establece lo siguiente: *cuanto mayor es el grado de no satisfacción o de afectación de uno de los principios, tanto mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro*.

La ley de ponderación muestra que la ponderación se puede dividir en tres pasos:

- 1º. En el primer paso es preciso definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios,
- 2º. En un segundo paso, se define la importancia de la satisfacción del principio,
- 3º. Finalmente, en un tercer paso, debe definirse si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la afectación o la no satisfacción del otro.

Como sea, la ponderación no es un procedimiento que en cada supuesto conduzca necesariamente a un único resultado. Con ayuda de la ponderación, ciertamente no en todos, pero sí en algunos de los casos puede establecerse un resultado de manera racional, ya que la índole de tales hipótesis es suficientemente interesante como para que la existencia de la ponderación como método esté justificada.<sup>37</sup>

En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán cabe resaltar tres criterios para el enjuiciamiento de una invasión de los derechos fundamentales ponderando objetivos y medios, a saber:

1. cuanto más sensible sea la intrusión de una norma en la posición jurídica del individuo, más relevantes deberán ser los intereses de la comunidad que se halla en colisión con ella;
2. a la inversa, el mayor peso y preeminencia de los intereses individuales justifican una irrupción más grave,

---

<sup>36</sup> BARNES, J., "El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar", *Cuadernos de Derecho Público* No. 5, 1998, p. 26, e "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario", *RAP No. 135*, 1994, p. 507.

<sup>37</sup> ALEXY, R., "Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales", *REDC No. 66*, 2002, p. 31 y 32.



3. finalmente, el diverso peso de los intereses individuales garantizados en los derechos fundamentales constituye una orientación en sí misma<sup>38</sup>.

Sobre esta línea, si como se destaca *supra* la defensa debe ser mayor cuando afecten a formas elementales del ser y existir del hombre, es comprensible la acepción del apartado de los derechos fundamentales como “ordenación jerárquica de valores” dentro del sistema acogido por la Constitución que según el Tribunal Constitucional alemán corresponden:

1. al primer grado de protección: la libertad de la persona;
2. al segundo, los derechos a la integridad física y moral, a la inviolabilidad corporal, intimidad personal, secreto de las comunicaciones, inviolabilidad del domicilio, a fijar libremente su residencia;
3. en el tercero, la protección de la propiedad y la libertad de elección profesional;
4. finalmente, en el cuarto grado, la libertad de ejercicio profesional<sup>39</sup>.

La categorización podría servir de orientación en la ponderación de casos concretos en el caso nicaragüense. Con todo, la regla que opera para el Tribunal Constitucional español es que

“la medida que se somete al test de la proporcionalidad en sentido estricto debe ser ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre bienes o valores en conflicto”<sup>40</sup>.

La ponderación de tales bienes o valores sugiere establecer que la lesión de uno no vaya más allá de lo estrictamente necesario para la obtención y salvaguarda del otro.

---

<sup>38</sup> PEDRAZ PENALVA, E., y ORTEGA BENITO, V., “El principio de proporcionalidad y su configuración en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y literatura especializada alemanas”, *Poder Judicial No. 17*, 1990, p. 88.

<sup>39</sup> La carga de la prueba está en función de hasta dónde se reconoce al legislador un ámbito de concreción de los intereses públicos, es decir, de cuál es el dominio de los derechos fundamentales que se ve afectado por la invasión legislativa. Tratándose de derechos fundamentales del primero y segundo grado la carga de la prueba incumbiría al legislador; una medida sería inconstitucional en sí cuando su necesidad y proporcionalidad en sentido estricto no aparecieran evidenciadas (BVerfG 7, 377, 408). La carga de la prueba se distribuye contrariamente en la esfera de los derechos fundamentales del tercer grado para la exigibilidad y proporcionalidad en sentido estricto –que sólo se presupone en este nivel, pues una invasión de los derechos fundamentales acogidos en él sólo es inconstitucional *ex ante* cuando es inequívoco que no es necesario o que no está en relación con el objetivo que se persigue. PEDRAZ PENALVA, E., y ORTEGA BENITO, V., “El principio de proporcionalidad y su configuración en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y literatura especializada alemanas”, *Poder Judicial No. 17*, 1990, pp. 89 y 90.

<sup>40</sup> *Vid.*, SSTC 66/1995, FJ 5º; 55/1996, FJ 6º, 7º, 8º y 9º; 207/1996, FJ 4º e), y 37/1998, FJ 8º, 186/2000, FJ 6º. La similitud existente entre la proporcionalidad en sentido estricto y la ponderación de bienes e intereses ha llevado a la doctrina a establecer la imposibilidad de distinción entre ambos, al punto que el subprincipio sólo encuentra correctivo en la exigencia de igualdad de trato, evidenciándose el problema cuando no nos dice esta máxima cómo debe efectuarse la ponderación ni cómo han de valorarse los intereses; aunque lógicamente, y desde un punto de vista normativo, tal valoración únicamente puede orientarse desde los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos. PEDRAZ PENALVA, E., y ORTEGA BENITO, V., “El principio de proporcionalidad y su configuración en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y literatura especializada alemanas”, *Poder Judicial No. 17*, 1990, pp. 87.

Los tribunales constitucionales consideran necesario la introducción de la técnica de la ponderación, y más concretamente, de la teoría de ALEXY de la “regla de prevalencia condicionada”.

Según ésta es necesario identificar las condiciones en que un interés constitucional debe prevalecer sobre otro, para posteriormente introducir la ponderación de dos bienes o intereses de relevancia constitucional, punto en el cual es de importancia la remisión a la finalidad de la medida, en los términos aludidos *supra* para el test de idoneidad, para otorgar contenido normativo y vinculante a la proporcionalidad en sentido estricto<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> ALEXY, R., *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2002, p. 92; GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 82-84.

## Lección 6. El principio de capacidad contributiva

### Sumario

1. Proyecciones del valor normativo del principio de capacidad contributiva, 2. Consideraciones científicas sobre el principio de capacidad contributiva, 3. Nociones fundamentales de la capacidad contributiva, 4. La configuración de la capacidad contributiva como factor esencial de justicia tributaria. La capacidad contributiva global, 5. La capacidad contributiva absoluta y relativa como cualidad subjetiva y los índices de capacidad contributiva, 6. Líneas de conexión del principio de capacidad contributiva con el principio de igualdad

#### 1. Proyecciones del valor normativo del principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva se encuentra presente en nuestra Constitución en el art. 114 Cn., cuando establece que “el sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas”.

Incardinado en las Constituciones con diversos matices gramaticales, históricamente ha sido una exigencia a cumplir por parte del legislador para la creación de impuestos devenida de la interpretación de los preceptos que hacían referencia al poder tributario.

En gran parte el contenido actual del principio está delimitado por las aportaciones de la ciencia italiana, de cuya Constitución *ex art. 53.1 CI*, la doctrina de ese país y posteriormente la extranjera tomó causa para la acuñación del concepto que hasta nuestros días llega, depurándolo posteriormente a partir de la labor jurisprudencial de los tribunales constitucionales.

La formulación del principio de capacidad contributiva en las Constituciones modernas pone el acento en las garantías y derechos del contribuyente al establecer la prestación patrimonial como obligación general de concurrir en aras del interés común, por el mero hecho de tener capacidad contributiva, y en razón de tal capacidad, y no desde el punto de vista del ente impositor como poder de imperio típico del Estado o de los entes públicos.

Esta situación pone en evidencia la manifiesta voluntad del Constituyente de establecer un parámetro de incidencia positiva en la producción normativa tributaria sometiendo la creación de estas prestaciones patrimoniales obligatorias al fundamento en la capacidad contributiva, y limitando la discrecionalidad del legislador en la conformación de los diversos instrumentos tributarios según los cánones del principio.

El art. 114 Cn constituye una norma que contiene mandatos de optimización dirigidos a los poderes públicos en razón de los cuales todos ellos, en especial el legislativo, se encuentran sometidos a su *ratio* ordenadora. No cabe considerarlo un precepto declarativo –aunque proclame un deber genérico de contribuir a los gastos públicos y valore de esta amplia forma la justicia del sistema fiscal- ya que ello induciría a pensar en una equiparación del precepto a una norma programática, carente de vinculación

jurídica y revestida de un carácter orientativo, privado de límites que permitan configurar el actuar del legislador<sup>42</sup>.

En esta línea, tampoco es correcto considerar los principios de justicia tributaria como formulaciones imprecisas, abiertas y vagas que contravienen los requisitos de precisión que toda norma jurídica de aplicación inmediata requiere.

Los principios de justicia tributaria poseen notas cualificadoras con un contenido abstracto y universal, cuyo entendimiento particular y concreto<sup>43</sup> es una tarea realizada posteriormente por parte de la doctrina y la jurisprudencia, permitiendo de esta forma la

---

<sup>42</sup> Así lo ha aclarado, por ejemplo, el Tribunal Constitucional español desde el inicio de sus pronunciamientos. Establecido el valor normativo de los principios constitucionales mediante STC 16/1982, FJ 1º, el Tribunal Constitucional aclara que los imperativos del art. 31.1 de la Constitución, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe tal obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad (STC 27/1981, FJ 4º). En el caso italiano, afirma GIARDINA, la expresión capacidad contributiva tiene un significado más amplio del que correspondía al del Estatuto Albertino, que regía previo a la Constitución de 1948, en tanto que sanciona el principio de exención de las rentas mínimas. La nueva Constitución recoge principios que enuncian normas que intentan volver operativos sus mandatos. GIARDINA, E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961, p. 430. Así pues, establece MANZONI, la suerte del artículo 53 de la Constitución italiana no resulta diversa de muchas otras normas y principios constitucionales, particularmente de aquellos contenidos en la primera parte de la Constitución; la razón de su desvalor viene inicialmente imputada a la tendencia general de considerar a la Constitución como un complejo de simples enunciados ideológicos, en vez de un conjunto de normas con contenido jurídico y concreta eficacia normativa. La elaboración de la materia constitucional de parte de la doctrina, la entrada en función de la *Corte Costituzionale*, el dirigismo concreto de la misma en la interpretación de las diversas disposiciones y el consecuente proceso de revaloración de todo el ordenamiento ponen hoy en una perspectiva quizá diversa el problema interpretativo del art. 53 CI, el cual, bien puede decirse, define en síntesis los principios informadores y las líneas fundamentales de todo el sistema tributario. MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giapichelli, Torino, 1965, pp. 10 y 11. De esta forma la *Corte Costituzionale* italiana ha aclarado mediante sentencia n. 120 de 6 de julio de 1978 que el art. 53 CI posee valor preceptivo y no programático, acogiendo en la jurisprudencia el criterio largamente sostenido por la doctrina acerca del precepto intentando rebatir el criterio contrario sostenido en el período inmediatamente posterior a la entrada en vigor de la Constitución (1948). De MITA, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 1991, pp. 34 ss; MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva (Traducción de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vásquez)*, IEF, Madrid, 1980, pp. 60 ss, del mismo autor, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, pp. 13 ss, y “El principio de la capacidad contributiva”, en AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario (Dirigido por Andrea Amatucci) T. I*, Temis, Bogotá, 2001, p. 257; CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *REDF No. 34*, 1982, p. 186; CAZORLA PRIETO, L. M., “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Dirección General de lo Contencioso del Estado-IEF, Madrid, 1979, p. 500; NIETO MONTERO, J. J., “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *RDFHP No.238*, 1995, p. 931; PALAO TABOADA, C., “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva”, en *Estudios en Honor al Profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 380 ss; PONT MESTRES, M., “La Justicia tributaria y su formulación constitucional”, *REDF No. 31*, 1981, pp. 369 ss.

<sup>43</sup> Vid., ALEXY, R., *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2002, pp. 86 ss; CARNELUTTI, F., *Teoria Generale del Diritto*, Società Editrice del Foro Italiano, Roma, 1951, p. 42 ss; VICENTE-ARCHE, F., “Consideraciones sobre el hecho imponible”, *RDFHP No.39*, 1960, pp. M 533 ss.

creación de notas particulares que completan la significación de los preceptos inicialmente indeterminados<sup>44</sup>.

La premisa a considerar, en todo caso, es que el principio de capacidad contributiva comparte una eficacia jurídica que trasciende a la fase legislativa de la creación de tributos: el art. 114 Cn. posee una eficacia jurídica que rige la actividad de los poderes públicos en todo aquello atinente a la creación o aplicación del sistema tributario.

Como afirma PALAO TABOADA, esta premisa se confirma toda vez que la consagración positiva del principio de capacidad contributiva es indispensable para imponer un límite material a la legislación tributaria: de no existir esta formulación positiva el legislador sería absolutamente libre para dotar de cualquier contenido a las leyes fiscales, siempre que se respetase la igualdad formal.

## 2. Consideraciones científicas sobre el principio de capacidad contributiva

Las primeras consideraciones científicas vertidas sobre el principio de capacidad contributiva son producto de las aportaciones de la doctrina italiana, que parte encuadrando el art. 53 CI en el conjunto de disposiciones del título cuarto de la primera parte de la carta constitucional que disciplina, bajo el perfil de las relaciones políticas, derechos y deberes ciudadanos.

La doctrina interpretó que el art. 53 CI posee la misma eficacia jurídica que cualquier otra disposición de la Constitución, con un contenido normativo concreto que limita el ejercicio de la potestad estatal aunque posea un carácter general y abstracto.

Así, limitando el poder tributario se concluye que el principio de capacidad contributiva introduce las relaciones entre Estado y contribuyente en el ámbito de uno de los principios fundamentales que dominan la dialéctica constitucional: el principio garantista<sup>45</sup>.

En razón de ello hoy en día no es posible hablar de irrelevancia jurídica de los principios tributarios que despuntan de los arts. 114 y 115 Cn. Por muy extensa, amplia o vaga que se considere su formulación, ello podrá hacer más difícil y complejo el deber

---

<sup>44</sup> GALLEGU PERAGÓN, J. M., *Los principios materiales de justicia tributaria*, Comares, Granada, 2003, p. 77; LEJEUNE VALCÁRCEL, E., "Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria", en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp. 118 y 119.

<sup>45</sup> GIARDINA, E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961, pp. 426 y 428. El origen del principio, como módulo o criterio de la carga tributaria, se encuentra en la Ciencia de la Hacienda, desde la que fue atraída al Derecho por GRIZIOTTI ("Il potere finanziario", en *Saggi sul rinnovamento degli studi delle Finanze e Diritto Finanziario*, Milano, 1953, Págs. 289 ss), que la utilizó no únicamente en dicho sentido, sino como causa justificativa del tributo, en una reacción respecto de la fundamentación del mismo en el poder de imperio del Estado. El rechazo de las tesis de GRIZIOTTI se enmarca en una postura proclive a atribuir al artículo 3 de la Constitución italiana un carácter meramente programático –de *scatola vuota*, o caja vacía es calificado–, que chocó, sin embargo, con la interpretación de la *Corte Costituzionale*, que atribuía eficacia normativa a todos los preceptos constitucionales. ALGUACIL MARÍ, M<sup>a</sup>. P., "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento", *RDFHP* No.253, 1999, Nota 2, pp. 574 y 575.

de individuación y determinación de su efectividad, pero no podrá incidir sobre su carácter de norma jurídica eficaz, de directo cumplimiento<sup>46</sup>.

### 3. Nociones fundamentales de la capacidad contributiva

La capacidad contributiva, por una parte es la *ratio* o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir y el cumplimiento de tal deber constitucional. Constituye el elemento indisociable del impuesto que legitima constitucionalmente el gravamen: se debe porque se tiene capacidad contributiva para soportar la carga tributaria, con lo que, en tal sentido, la capacidad contributiva presupone la aptitud para contribuir.

En segundo término, el principio de capacidad contributiva constituye la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Si se debe según la capacidad que se tiene, ello debe reflejarse en el hecho imponible o en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del impuesto.

Las funciones del principio de capacidad contributiva como medida del deber de contribuir a los gastos públicos y límite para el legislador en la configuración de los impuestos<sup>47</sup> obliga a tomar como presupuesto de hecho normativo circunstancias que directa o indirectamente sean reveladoras de potencia económica real y efectiva, en cualquier caso existente, es decir, no simplemente nominal o potencial.

Tales funciones y significados, sobre los cuales volveremos posteriormente, encuentran asidero práctico refiriendo el contenido material de la capacidad contributiva a la riqueza del contribuyente apta para el sufragio de los gastos públicos. La capacidad económica se entiende así como la idoneidad del sujeto pasivo para la contribución a los gastos públicos, la cual se pondrá en evidencia a través de su nivel de riqueza.

Tal nivel de riqueza hace necesario remitirnos a la forma en la cual se presenta la misma en el tejido económico. Usualmente, se suele referir por la doctrina que son índices de riqueza, y consecuentemente, índices de capacidad contributiva, la renta, el patrimonio y el gasto.

La definición de cada uno de ellos no es cuestión pacífica ni en la doctrina, ni la jurisprudencia, ni mucho menos en el derecho positivo comparado. Quizás ello se deba al esfuerzo de no encorsetar en una definición índices de riqueza sujetos a los vaivenes de la propia creación de la riqueza, esto es, de definirse en término absolutos, podría dejarse fuera de la definición eventuales formas de manifestación de la misma.

---

<sup>46</sup> MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giapichelli, Torino, 1965, pp. 46 y 47.

<sup>47</sup> De MITA, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 1991, p. 43; NIETO MONTERO, J. J., "El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional", *RDFHP No.238*, 1995, pp. 918 ss; PALAO TABOADA, C., "Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva", en *Estudios en Honor al Profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, p. 391; RODRÍGUEZ BEREJO, A., "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *REDC No. 36*, 1992, pp. 43 y 44.

En razón de lo antes dicho el criterio consensuado y aproximado acerca de la noción de cada uno de los índices de capacidad contributiva suele referir que la renta es la riqueza que se crea, bien sea por el ejercicio de una actividad económica en cuyo caso estaremos en presencia de rentas de capital, o producto del esfuerzo laboral de las personas, lo que nos referirá a rentas de trabajo.

El patrimonio se suele referir a la riqueza que forma parte de la hacienda personal del contribuyente, entendiendo que será mucho más idóneo para el sufragio de los gastos públicos en este caso el mayor valor que el patrimonio adquiera con el paso del tiempo, aunque existan supuestos en los cuales se graven manifestaciones por relación a patrimonio que se deprecia con el paso del tiempo.

Ya por último encontramos el gasto, el cual se refiere a la riqueza que se consume en los diversos actos de la vida diaria. En este caso, el punto de mayor fricción surge respecto del tipo de gasto que se grava, así como la idoneidad misma del índice para crear sobre él impuestos. En lo que toca al primer argumento, la distinción del tipo de gasto que se realiza ha originado la existencia de diversos tipos de impuestos, que en el caso que nos ocupa, nos remiten al IVA y al ISC, gravando el primero el gasto común y ordinario, mientras que el segundo, tal y como su nombre lo indica, grava selectivamente el consumo de bienes claramente definidos por la norma en el entendimiento de que los mismos hacen referencia a bienes de consumo suntuario o bien de demanda inelástica.

Sobre la idoneidad del gasto como índice de capacidad contributiva la doctrina<sup>48</sup> ha legitimado su uso basado en el *id quod plerumque accidit* (lo que usual o normalmente acontece), lo que ha dado origen a la consideración del principio de capacidad contributiva en la normalidad de los casos, lo que supone explicar el gasto como índice apto para la creación de impuestos en tanto que nadie gasta lo que no tiene.

Las anteriores consideraciones sobre el gasto como índice de capacidad contributiva ponen de manifiesto la imposibilidad de realizar una aproximación del mismo a las circunstancias personales del contribuyente, lo que en el fondo supone el límite de diferenciación entre índices directos de capacidad contributiva (renta y patrimonio) de índices indirectos de capacidad contributiva (el gasto).

En efecto, no necesariamente dos sujetos que pagan el mismo IVA en la cesta de la compra, poseen la misma capacidad contributiva, puesto que uno de ellos puede ser un padre de familia con dependientes a su cargo, mientras que el segundo una persona soltera. En este caso se evidencia que tal índice de riqueza no puede relacionarse con las circunstancias personales del contribuyente, lo que ha dado origen a una diferenciación en el gravamen del gasto basada en los bienes o actos de consumo, más que en las calidades singulares del sujeto.

Así pues, la línea divisoria entre índices directos e indirectos estará dada en razón de la posibilidad de establecer una relación entre el índice de riqueza y las circunstancias personales del contribuyente, a efectos de una subjetivización del gravamen que tienda a la realización de un mayor grado de justicia en la creación y aplicación de los tributos, situación que es posible en el caso de los índices directos, no así respecto del gasto.

---

<sup>48</sup> GIARDINA, E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961, pp. 453.



Ya por último, cabe señalar como requisito *sine qua non* para la consideración legítima de los índices de capacidad contributiva el que estos sean reales, efectivos y actuales. Ello impide la creación de impuestos sobre hechos potenciales, o no existentes efectivamente, si bien sobre manifestaciones de riqueza ya ocurridas en el tiempo y no gravadas en su momento por el correspondiente tributo.

Como corolario de lo anteriormente expuesto podemos señalar que el principio de capacidad contributiva es el mandato de optimización que impone el gravamen de renta, patrimonio o gasto, reales, efectivos y actuales que sean aptos o idóneos para el sufragio de los gastos públicos, según las posibilidades fácticas y jurídicas.

#### 4. La configuración de la capacidad contributiva como factor esencial de justicia tributaria. La capacidad contributiva global

La justicia del sistema tributario configura la operatividad del principio de capacidad contributiva. Al decir el texto constitucional que la contribución a los gastos públicos conforme a la capacidad contributiva “debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas”, esta justicia es la que hay que tener en cuenta a la hora de valorar las situaciones de titularidad de medios económicos frente a la tributación.

En este contexto la capacidad contributiva hace referencia a una potencia económica de pago abstracta o de índole económica cuya relevancia se resuelve en la previsión normativa o bien en la relación puesta por la ley entre un tributo y una determinada manifestación de riqueza<sup>49</sup>.

En estos términos, es válido hablar de una capacidad contributiva global referida al sistema tributario en su conjunto, que asume una doble función: a) sirve para expresar el diseño de distribución de las cargas públicas formulado por el legislador; b) en cuanto enunciada con un contenido determinado en un texto legislativo que posee eficacia reforzada, vincula el ejercicio del poder tributario<sup>50</sup>.

#### 5. La capacidad contributiva absoluta y relativa como cualidad subjetiva y los índices de capacidad contributiva

No obstante teóricamente quepa la posibilidad de entender la incidencia del principio de capacidad contributiva con relación al sistema tributario en su conjunto, no cabe duda que en un contexto de justicia fiscal referida al contribuyente su eficacia debe verificarse en relación con el presupuesto de hecho del impuesto sujeto a análisis.

En este esfuerzo la doctrina ha logrado individuar que los índices directos de capacidad contributiva constituyen un criterio objetivo de determinación del gravamen, cuyos supuestos –renta y patrimonio– hacen referencia a una exacción mucho más perfecta que la que podría darse con el gasto o consumo, entendidos como índices indirectos.

---

<sup>49</sup> GAFFURI, G., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, p. 69.

<sup>50</sup> GIARDINA, E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961, p. 425; MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Giappichelli, Torino, 1991, p. 108.



De hecho, intuitivamente se percibe y racionalmente se aprecia que existen unas manifestaciones de riqueza económica, tales como la titularidad de bienes o la obtención de rentas, que no suscitan dudas respecto a su subsunción en la capacidad contributiva –índices directos- cosa que no ocurre con la nitidez expuesta en los índices indirectos<sup>51</sup>.

Así pues, la idoneidad subjetiva de los contribuyentes se basa en los índices de capacidad contributiva que han ido incardinándose como medios de realización de los diversos impuestos del sistema tributario. Por una parte, los índices directos, esto es, renta y patrimonio, y de otra, los indirectos: gasto o consumo. Para cada uno de ellos nuestro sistema tributario posee un impuesto distinto, que son, correspondientemente: impuesto sobre la renta (IR), impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) e impuesto al valor agregado (IVA).

Al margen de cualquier apreciación apriorística acerca de la idoneidad de la imposición directa frente a la indirecta, subyace en el fondo la idea de una mayor justicia tributaria en directa proporción a la presencia de la capacidad contributiva en el sistema<sup>52</sup>.

En este marco, la doctrina –con GIARDINA a la cabeza- ha diferenciado entre la capacidad contributiva absoluta, y la capacidad contributiva relativa. La capacidad contributiva absoluta se refiere a la aptitud genérica para pagar tributos y a la incardinación del principio como fundamento y límite de la imposición al momento de seleccionar los presupuestos de hecho y determinar la base imponible<sup>53</sup>.

El que el sujeto pasivo se encuentre obligado a sufragar los gastos públicos en tanto que apto genéricamente para tal cometido, impone a la vez que su contribución sea aportada en razón de tal capacidad. Así pues, la particularización del gravamen hace referencia al

---

<sup>51</sup> Como explica AMATUCCI, el principio de capacidad contributiva recogido por el art. 53 CI no impone que todo el sistema contenga exclusivamente impuestos directos, capaces de realizar la progresividad, con alícuota creciente, en cuanto inciden sobre una manifestación inmediata de capacidad contributiva. Los impuestos directos recaen sobre manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva del contribuyente, como lo son la renta y el patrimonio. Los impuestos indirectos gravan manifestaciones indirectas de capacidad contributiva, es decir, el consumo de bienes o sobre el transferimiento de actividades que demuestran la existencia de una renta o de un patrimonio, o se identifican con las utilidades obtenidas en régimen de monopolio. En términos generales, la repartición de la carga tributaria depende fundamentalmente de las finalidades que persigue la imposición y de la correcta interpretación de principios constitucionales en materia tributaria. AMATUCCI, A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene Editore, Napoli, 2004, pp. 58 y 59. Vid., PONT MESTRES, M., “La Justicia tributaria y su formulación constitucional”, *REDF* No. 31, 1981, p. 383.

<sup>52</sup> Con referencia al ámbito objetivo de aplicación del principio de capacidad contributiva, la *Corte Costituzionale* ha reconocido que el art. 53 se aplica no sólo a los impuestos directos, sino también a los indirectos, a través de la sentencia n. 120 de 6 de julio de 1976. Vid., MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Giappichelli, Torino, 1991, pp. 110 y 111.

<sup>53</sup> GIARDINA, E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961, p. 453; GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p. 157; NIETO MONTERO, J. J., “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *RDFHP* No.238, 1995, pp. 931 ss; PALAO TABOADA, C., “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva”, en *Estudios en Honor al Profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, p. 391.

concepto de la capacidad contributiva relativa, con lo que, en este estadio, la función del principio es la de medida del impuesto.

Las categorías formales de la capacidad contributiva *absoluta* y de la capacidad contributiva *relativa*, fijando la distinción de los dos momentos de la imposición relativos, respectivamente, a la delimitación de la base imponible y a la formulación de los criterios de valoración que conducen a la determinación de la carga tributaria concreta, consienten tomar en su preciso significado el dictado de la Constitución a través de una penetración profunda en la voluntad del Constituyente<sup>54</sup>.

En este contexto, la incidencia sustancial del principio en la disciplina de los impuestos precisa una referencia a la aptitud subjetiva específica del contribuyente y consecuentemente, a un tránsito de criterios de gravamen real a criterios de gravamen personal<sup>55</sup>; a nuestro modo de ver, la identificación teórica de la capacidad contributiva absoluta y relativa debe ser completada conectándola a criterios de personalización del gravamen.

Cuando se habla de capacidad contributiva no se tiene por concepto una magnitud económica aislada, sino por referencia a un sujeto. Es el contribuyente quien denota la aptitud para la contribución a los gastos públicos a través de tales magnitudes económicas. Por ello, considerar el concepto de capacidad contributiva como cualidad subjetiva del sujeto es una exigencia lógica del precepto.

Como señala SAINZ De BUJANDA

“El hecho, considerado en su pura objetividad, es “imponible” *respecto a alguien* y, por tanto, deja de tener ese carácter de hecho gravado si en su delimitación legal no se comprende el tipo de relación que ha de existir entre sus elementos componentes”<sup>56</sup>.

La riqueza, que es substrato lógico de la aptitud para el sostenimiento de los gastos públicos, en el esquema constitucional no es una potencialidad económica aislada que

---

<sup>54</sup> GIARDINA, E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961, p. 432.

<sup>55</sup> MOSCHETTI, F., “El principio de la capacidad contributiva”, en AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario (Dirigido por Andrea Amatucci) T. I*, Temis, Bogotá, 2001, p. 269. *Vid.*, MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Giappichelli, Torino, 1991, Pág. 109. Como sintetiza CASADO OLLERO, una misma potencialidad económica que resulte gravable, puede ser o no objeto de tributación según los fines fiscales o extrafiscales que se pretendan con el tributo. Las exigencias mínimas derivadas de la capacidad económica, fuente de imposición, operan como presupuesto y condición de imposibilidad, y por ello deberán tenerse en cuenta no sólo en el plano legislativo, al configurar el presupuesto del tributo, sino también en la efectiva actuación de la norma. Habrá que atender a los resultados que produce el tributo e incluso a los que objetivamente puedan derivarse de su aplicación, dado que la capacidad constituye, además de presupuesto legitimador del tributo (tradicionalmente conectado al hecho imponible), presupuesto legitimador de cada acto de imposición. La capacidad así entendida requiere junto a la aptitud objetiva del presupuesto o de la entera estructura del tributo para indicar potencialidad económica, una aptitud subjetiva referida, claro está, al sujeto sobre el que jurídicamente recae la detracción patrimonial tributaria. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *REDF No. 34*, 1982, pp. 195 y 197.

<sup>56</sup> SAINZ De BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho IV*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, p. 392.

se allega por sí sola a las arcas públicas. Es un índice de idoneidad contributiva inherente a un sujeto llamado por la norma a cumplir la obligación legal de dar una suma de dinero.

Podemos afirmar entonces con CASADO OLLERO que no basta con verificar si el hecho tipificado por el legislador es indicativo de riqueza, sino que también es preciso atender a la aptitud económica del contribuyente, esto es, al *contenido relacional* de la capacidad contributiva en el que se valoren los recursos disponibles y las necesidades a cubrir por el sujeto para comprobar si la exacción del impuesto resulta confiscatoria o afecta al mínimo necesario para su existencia, entendiendo que tal capacidad es un atributo del sujeto que se pone en conexión con los recursos y necesidades del mismo, y no sólo con los hechos objetivamente tipificados en el hecho imponible. De no entenderlo así se valorarían de forma banal las exigencias constitucionales de la capacidad como fundamento de la imposición, al considerarlas cumplidas con la tipificación de hechos de cualquier modo indicativos de potencialidad económica<sup>57</sup>.

Consecuencia de lo anterior es que la capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sólo puede entrar en juego una vez que se hayan cubierto otras obligaciones jurídicas de carácter prioritario, entre las que, en primer lugar, se encuentra el deber de alimentos y educación. La cobertura de estos gastos no puede ser desconocida por el legislador fiscal a la hora de fijar la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de las cargas públicas porque se encuentra recogida en los arts. 24, 59, 60, 63, 64, 65, 70, 71, 73, 77, 80, 82 Cn. Un régimen tributario que viole estos preceptos elementales no podrá ser jurídico, ni justo<sup>58</sup>.

El problema de fondo, entonces, reside en la correcta apreciación de la capacidad contributiva, pero no en una capacidad abstracta para pagar impuestos, sino en la capacidad concreta para soportar la cuota tributaria en una cuantía determinada.

Un elemental sentido de la justicia advierte que la capacidad económica para soportar un impuesto concreto sólo puede comenzar a ser tenida en cuenta a partir del momento en el que el sujeto pasivo satisface las necesidades vitales propias y las de los miembros de su familia, al tiempo que una elemental exigencia del principio de igualdad fuerza a dar un trato fiscal diferente a la misma cuantía de renta, según sea disfrutada por una persona soltera o por el titular de una familia numerosa. En uno y otro caso, la correcta apreciación de la capacidad contributiva concreta nos lleva al concepto de renta disponible, si bien mínimo vital de existencia que es el indicador adecuado del nivel de vida o grado de bienestar económico, acogiendo en este caso que tal mínimo significa la cantidad de riqueza inherente a un sujeto que el Estado no puede gravar a efectos de realizar los gastos públicos<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> CASADO OLLERO, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)", *REDF* No. 34, 1982, p. 221.

<sup>58</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La familia ante el fisco*, Rialp, Navarra, 1993, p. 28.

<sup>59</sup> Dos factores determinan y sugieren tomar en cuenta el núcleo familiar como sujeto pasivo de la obligación tributaria. En primer lugar, la familia constituye el sujeto económico por excelencia, ya que son las familias las que se hacen presentes en el mercado distribuyendo ingresos entre ahorro y mercado. En segundo término, se evita de esta forma la realización de fraudes mediante las transferencias patrimoniales internas, y por último, refleja el verdadero nivel de vida con mayor exactitud. *Ibid.*, pp. 55 y 87.

Por todo lo anterior puede inducirse con MOSCHETTI que el respeto del mínimo vital de existencia ha sido la principal razón para introducir en el cuerpo constitucional el principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de la imposición. En tanto que el concepto de capacidad contributiva hace referencia a la porción de la capacidad económica susceptible de ser detraída del individuo para el sostenimiento de los gastos públicos, la introducción del criterio de la capacidad contributiva fue, por ejemplo, en los trabajos preparatorios de la constituyente italiana, la vía mediante la cual se aseguraba una limitación del poder de imposición coherente con el dictado constitucional que impone el respeto de la dignidad humana, la protección de la familia y la libre iniciativa económica, en concordancia con las exigencias de solidaridad en el concurso público a los gastos del Estado<sup>60</sup>.

#### 6. Líneas de conexión del principio de capacidad contributiva con el principio de igualdad

No obstante la posible consideración de la capacidad contributiva con referencia al sistema tributario en su conjunto en los términos señalados *supra*, es necesario aclarar con MANZONI<sup>61</sup> que la Constitución no pretende sancionar un genérico y universal deber tributario del sujeto en relación al ente público, sino establecer una relación entre el *an* y el *quantum* de la exacción tributaria y la aptitud o capacidad del sujeto para soportarlo.

Decir que la exacción tributaria debe establecerse en razón de la capacidad contributiva del sujeto significa sobre todo considerar la capacidad misma como indispensable *presupuesto* de la imposición, en el sentido que sólo quienes tengan capacidad contributiva pueden ser concretamente llamados a concurrir a los gastos públicos.

En consecuencia, no podría considerarse “en razón” de la capacidad contributiva del sujeto un tributo que fuese estatuido en ausencia de tal capacidad, ni definirse “en razón” de la capacidad contributiva del sujeto un tributo que requiriese del mismo un concurso mayor de cuanto esté en grado de dar. Si la capacidad contributiva representa el presupuesto, la *conditio sine qua non* para la concreta aplicación del impuesto, *a fortiori* está destinada a fungir también como *límite* de la imposición definiendo el ámbito individual en el cual puede operar la exacción impositiva.

Con lo dicho, cabe señalar que: a) no pueden existir impuestos en ausencia de capacidad contributiva (capacidad contributiva como *presupuesto* de la imposición); b) en presencia de capacidad contributiva no se puede requerir al sujeto un concurso a los gastos públicos superior a aquello que su capacidad contributiva le consienta (capacidad contributiva como *límite* a la imposición).

---

<sup>60</sup> MOSCHETTI, F., “El principio de la capacidad contributiva”, en AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario (Dirigido por Andrea Amatucci) T. I*, Temis, Bogotá, 2001, pp. 269 ss; NIETO MONTERO, J. J., “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *RDFHP No.238*, 1995, pp. 931 ss; PALAO TABOADA, C., “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva”, en *Estudios en Honor al Profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, p. 391.

<sup>61</sup> MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giapichelli, Torino, 1965, pp. 13, 14, 15 y 71.

Pero la capacidad contributiva no juega sólo como presupuesto y límite, sino también como *parámetro* de la imposición operando como medida unitaria de referimiento en la determinación de la concreta carga tributaria que debe gravar a variedad de sujetos.

El principio de capacidad contributiva viene así a afirmarse como principio de la igualdad tributaria, entendida no ya en el sentido que todos deban contribuir en igual medida –lo que sería absurdo– sino en el sentido que debe asegurarse uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones, lo que a la vez significa, en otras palabras, que no pueden operarse tratamientos diferenciados referente a sujetos puestos en idénticas situaciones de capacidad contributiva y, por el contrario, que a situaciones de capacidad contributiva diversas debe corresponder un diverso tratamiento: gravamen mayor a mayor capacidad contributiva, exacción menor a menor capacidad contributiva.

La conexión más evidente entre igualdad y capacidad contributiva se manifiesta a través de la sentencia n. 155 de 13 de diciembre de 1963 donde la *Corte Costituzionale* afirma que el art. 53 CI se traduce en la exigencia de imposición igual para rentas iguales e imposición diversa para rentas diversas, constituyendo de esta forma un armónico y específico desarrollo del principio de igualdad; en esta línea, el tribunal aclara mediante sentencia n. 6 del 25 de junio de 1966 que el art. 3 CI debe entenderse como prohibición de disparidad de tratamiento de situaciones similares y como exclusión de discriminaciones irrazonables.

Respecto del tratamiento al principio en el ámbito germano, cabe mencionar con HERRERA MOLINA que en la jurisprudencia constitucional alemana la rehabilitación de la capacidad económica se basa en tres puntos capitales: consideración de la capacidad económica como medida de la igualdad, construcción de un derecho fundamental a tributar con arreglo a las exigencias de la igualdad, y la necesidad de establecer un control de proporcionalidad.

Sentando esto es posible señalar la coincidencia de planteamiento en la jurisprudencia constitucional española, donde se afirma que la capacidad económica constituye la medida de la igualdad en materia tributaria, y que los contribuyentes tienen un derecho fundamental a contribuir con arreglo a su capacidad económica (SSTC de 20-2-1989 y 10-11-1998)<sup>62</sup>.

A nuestro modo de ver de lo anterior se colige que la interrelación entre igualdad y capacidad contributiva no significa que éste principio se vea anulado por el primero. El contenido esencial de ambos mandatos de optimización supone una relación armónica en el plano constitucional, en cuyo marco se logra la compatibilización de ambos criterios sin que la conexión existente suponga la extinción de uno en relación con el otro.

Para nosotros la capacidad contributiva no constituye un criterio que “también” sirva para determinar si dos situaciones son o no semejantes desde el punto de vista tributario, sino que es el único parámetro jurídico válido para determinar la justa incidencia del poder público en la potencia económica de los sujetos pasivos, a través de la determinación del hecho imponible y demás elementos de cuantificación del impuesto.

---

<sup>62</sup> HERRERA MOLINA, P., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán* (Prólogo del Prof. Klaus Tipke), Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 79.

Hecha esta matización es posible concluir que la capacidad económica funciona como una especificación del principio de igualdad. Ello en primera instancia facilita realizar un juicio sobre la idoneidad de una determinada situación para ser objeto de imposición en función de la capacidad económica, no ya para evitar desigualdades arbitrarias (efecto negativo), sino para realizar concretamente la igualdad (efecto positivo).

A su vez, se elimina toda rigidez del concepto tradicional de capacidad contributiva, entendida como la medida de lo igual y lo desigual, y se posibilita no ya la igualdad “a través” de la capacidad económica, sino la igualdad “en” la capacidad económica.

No basta poseer capacidad económica para contribuir, sino que es preciso que esa capacidad sea considerada en el concepto de la justicia del sistema tributario; la capacidad económica debe ser completada junto con los criterios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad que configuran el ideal de justicia tributaria<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> MARTÍN DELGADO, J. M., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *HPE No. 60*, 1979, pp. 92 y 93; NIETO MONTERO, J. J., “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *RDFHP No.238*, 1995, p. 928.

## Lección 7. El principio de progresividad

### Sumario

1. La progresividad como criterio de inspiración de un sistema justo y solidario, 2. Contenido normativo de la progresividad, 3. La progresividad como realización de la igualdad de hecho

#### 1. La progresividad como criterio de inspiración de un sistema justo y solidario

La progresividad constituye uno de los criterios de inspiración constitucional del sistema tributario. Es considerada un principio que se inmerge junto con la generalidad, la igualdad, la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad en el cúmulo de principios de justicia tributaria material, donde suele ser valorada como instrumento de la igualdad sustancial y como modo de ser de la capacidad contributiva<sup>64</sup>.

La progresividad, en palabras de MARTÍN DELGADO, constituye un criterio que inspira el ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja.

Es por tanto un resultado del entero sistema tributario, el que deberá estar estructurado y concebido de forma que consiga realizarla efectivamente<sup>65</sup>.

Su presencia permite la justificación teórica de los tipos progresivos que se presentan en el plano normativo del sistema tributario como criterio de reparto de las cargas públicas en aquellos impuestos cuya estructura así lo permite, cual es el caso del Impuesto sobre la Renta, art. 21 LEF, por ejemplo. Puesto que la capacidad contributiva crece en forma más que proporcional, es decir, progresiva, el principio de progresividad inspira el gravamen de los índices de capacidad económica conforme a tal criterio.

El principal problema que descuelga con el incardinamiento de la progresividad como criterio de inspiración del sistema tributario es la utilización opcional del criterio, considerado político, opinable, en definitiva, no científico ni vinculante, cuya legitimidad termina siendo establecida por vía electoral, no científica.

---

<sup>64</sup> LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria”, en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp. 159 ss.

<sup>65</sup> Añade que la progresividad no agota la igualdad, y no debe pensarse sólo en las discriminaciones cualitativas que pueden producirse, sino incluso en desigualdades cuantitativas. No es suficiente con ordenar de forma progresiva la tributación, sino que es necesario que en los mismos niveles de renta se tribute también en función de la igualdad. MARTÍN DELGADO, J. M., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *HPE No. 60*, 1979, pp. 72, 73 y 93.



La situación en parte se explica porque el ámbito de aplicación del precepto suele referirse al conjunto del sistema, y no a cada impuesto en particular, en tanto que no todos los gravámenes del sistema tributario son estructurables de forma progresiva. Si la progresividad fuese un principio que obligase en cada caso concreto a la estructuración de los impuestos según tipos progresivos, impuestos como el IVA no cabría legítimamente en el sistema tributario.

Así pues, solicitar la tutela judicial efectiva en casos concretos con base en la progresividad es muy difícil. Cuando se establece que su objeto es que todo el sistema tributario sea progresivo, en el gravamen concreto de la capacidad contributiva su fuerza y valor jurídico como principio de justicia tributaria material se difumina, suponiendo, al final de todo, que las posibilidades fácticas y jurídicas obstaculizan en gran medida la optimización inherente al mandato con referencia al caso concreto.

Con todo, para la doctrina considerar la progresividad como criterio de inspiración del sistema tributario sugiere, como idea inicial, la estructuración del sistema en sentido progresivo como forma de desarrollo del principio de igualdad sustancial a efectos de redistribuir la renta y remover las condiciones que impidan de hecho la materialización del precepto. Así, la existencia de desigualdades económicas inspira la estructuración de los tipos en forma progresiva a efectos de gravar de esta forma el crecimiento de la capacidad contributiva entre sujetos que tienen un deber de solidaridad frente a quienes padecen la carencia de medios para subsistir<sup>66</sup>.

En este contexto la progresividad tributaria ha de conectarse con el sistema tributario en su conjunto. Ello resulta indispensable y no significa que siempre se deban contemplar tipos progresivos ya que, como hemos visto, esto lo condicionan más las respectivas figuras tributarias y la estructura del sistema que el propio gravamen progresivo.

Nuestra Constitución proclama la progresividad en su art. 114, pero no pretende hacer profesión de fe de los tipos impositivos progresivos sino expresar un sentir de lo justo tributario. Así pues, la progresividad no depende sólo de la aplicación de escalas de tipos impositivos progresivos, sino de la adecuación de los impuestos existentes al crecimiento de la riqueza gravable de manera que sea posible conseguir el efecto de gravar progresivamente los índices de capacidad contributiva<sup>67</sup>.

Como la progresividad exige gravar en forma más que proporcional, ello permite establecer la conexión con la capacidad contributiva, hasta el punto que puede señalarse

---

<sup>66</sup> ABBAMONTE, G., *Principi di Diritto Finanziario*, Liguori, Napoli, 1975, p. 74; LICCARDO, G., *Il concetto di imposizione tributaria*, Montanino Editore, Napoli, 1967, p. 55.

<sup>67</sup> PONT MESTRES, M., "La Justicia tributaria y su formulación constitucional", *REDF No. 31*, 1981, pp. 391-393. Con todo, como señala LEJEUNE, un sistema tributario no deja de ser progresivo por el hecho de que en el mismo convivan junto a impuestos estrictamente progresivos, impuestos de naturaleza proporcional. Lo importante es que la aplicación conjunta de unos y otros dé como resultado una tributación progresiva. LEJEUNE VALCÁRCEL, E., "Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria", en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 163. Vid., CAZORLA PRIETO, L. M., "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico", en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Dirección General de lo Contencioso del Estado-IEF, Madrid, 1979, p. 51.



que constituye una herramienta técnica de concreción de los postulados del gravamen conforme a la capacidad contributiva global.

La progresividad se traduce de esta forma como un criterio de determinación de la cuota tributaria y auxilia a la capacidad contributiva en su tarea de gravar más que proporcionalmente el incremento de riqueza que denota una especial idoneidad del contribuyente para el sufragio de los gastos públicos<sup>68</sup>.

La progresividad se encuentra en la Constitución como principio informador del sistema (no de cada tributo en particular) y dentro de una interpretación inspirada en los principios del Estado social de Derecho que presiden el desenvolvimiento de la Constitución, podría también encontrarse implícitamente contenida como desarrollo específico del mandato dirigido al legislador ordinario para hacer efectivos los principios de igualdad y solidaridad.

El criterio progresivo consiente coligar la institución de los impuestos, vista en el ámbito del sistema tributario global, con el deber de solidaridad económica y social que operaría bien en lo interno de la capacidad contributiva, influyendo en el carácter y la medida de la exacción impositiva, o bien en la distribución de los ingresos, de modo que la progresividad concurre a actuar las competencias fundamentales del Estado también en clave solidaria.

Conclusivamente cabe destacar conforme a lo último que es posible considerar la progresividad en clave solidaria al confirmarse la premisa de que el sistema tributario debe estar informado por criterios de gravamen más que proporcional<sup>69</sup>.

## 2. Contenido normativo de la progresividad

El contenido normativo de la progresividad en la jurisprudencia constitucional se aclara mediante sentencia n. 128 de 1966 en la que la *Corte Costituzionale* afirma que la norma constitucional no prohíbe que los tributos singulares sean inspirados en criterios diversos de la progresividad, sino que se limita a declarar que el sistema tributario debe tener, en su conjunto, un carácter progresivo. En verdad –en la multiplicidad y variedad de impuestos a través de los cuales viene repartida entre los ciudadanos la carga tributaria–, no todos los impuestos se prestan, desde el punto de vista técnico, a adaptarse al principio de progresividad, que –entendido en el sentido de aumento de alícuota según el crecimiento de la renta– presupone una conexión entre imposición y renta individual de cada contribuyente.

---

<sup>68</sup> GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F., *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino*, Ed. Ábaco, Buenos Aires, 2004, p. 83; MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Giappichelli, Torino, 1991, p. 108; MARTÍNEZ LAGO, M. A., "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad", *REDF No. 60*, 1988; pp. 618 ss; PALAO TABOADA, C., "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", en AA.VV. *La Hacienda Pública en la Constitución española*, IEF, Madrid, 1979, pp. 281 ss.

<sup>69</sup> GAFFURI, G., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, pp. 47 y 48. GONZÁLEZ GARCÍA, E., "Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del derecho comparado", en *El Tribunal Constitucional, Vol. II*, IEF, Madrid, 1981, p. 1206; MOSCHETTI, F., "El principio de la capacidad contributiva", en AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario (Dirigido por Andrea Amatucci) T. I*, Temis, Bogotá, 2001, p. 242.

En razón de ello, en la doctrina jurisprudencial italiana se entiende que el principio de progresividad es aplicable a los impuestos personales pero no a todos los demás impuestos. En este sentido, el precepto constitucional de progresividad obedece a un fin político-social contenido en el dictado constitucional que podrá ser puesto en marcha en los límites consentidos por las exigencias particulares, recurriendo de preferencia a aquel tipo de tributos que consientan gravar en mayor medida las rentas personales más elevadas, y que permitan la participación de cada sujeto en las cargas públicas adecuada a la capacidad contributiva individual.

En la doctrina, GONZÁLEZ GARCÍA señala que el desarrollo del moderno constitucionalismo permite ensayar una explicación de la progresividad derivada del principio de igualdad sustancial. En este contexto, las dos funciones jurídicas a las cuales la progresividad sirve son, en primer lugar, el mantenimiento de las situaciones económicas entre los contribuyentes tras el pago de los tributos correspondientes, y, en segundo término, mostrarse como el medio más apto para la consecución de los objetivos constitucionales susceptibles de integrarse en el concepto de igualdad de hecho, lo que exige también una tributación más que proporcional<sup>70</sup>.

Según PÉREZ De AYALA, la progresividad de un sistema fiscal consiste en que

“quien más capacidad contributiva tiene pague más que proporcionalmente que el que la tiene menos, por el conjunto de impuestos que respectivamente les graven. La progresividad de un sistema de impuestos presupone que los modelos o instituciones fiscales seleccionados para integrar aquel sistema constituyen en materias imponibles la renta total en sí misma, si bien, magnitudes que crecen más que proporcionalmente que la renta”<sup>71</sup>.

El principio despliega sus funciones en todo el sistema tributario y obedece a una idea de solidaridad entre contribuyentes, distribuyendo la riqueza entre los distintos estratos de potencialidad económica, y procurando la justicia tributaria en sentido vertical a partir de un trato diferenciado de capacidades contributivas según la diversidad de aptitud para aportar a los gastos públicos.

El principio opera como elemento de corrección de las desigualdades entre contribuyentes introduciéndose en el sistema tributario como mandato que permite la operatividad de la igualdad de hecho.

En este sentido, la progresividad posee un contenido normativo de variados matices. En principio, si la capacidad contributiva no fuese valuada en función de la potencia económica del individuo, faltaría el presupuesto material para la aplicación de alícuotas

---

<sup>70</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p. 161. En el caso italiano, como señala ABBAMONTE “la capacidad contributiva y a la progresividad de la imposición se presentan como dos elementos que según el texto de la Constitución se encuentran a disposición del legislador para actuar en las relaciones tributarias la igualdad efectiva de tratamiento de todos los ciudadanos según los principios fundamentales establecidos en el art. 3 CI”. ABBAMONTE, G., *Principi di Diritto Finanziario*, Liguori, Napoli, 1975, pp. 73 y 74.

<sup>71</sup> PÉREZ De AYALA, J. L., “Las cargas públicas: principios para su distribución”, *HPE No. 59*, 1979, pp. 105 y 106.

progresivas con lo cual la adopción de criterios “progresivos” de imposición no tendría ningún significado<sup>72</sup>.

En tanto que la progresividad constituye un criterio inspirador del sistema, no hay que pasar por alto que también las alícuotas proporcionales constituyen una vía de cumplimiento de las exigencias del principio de capacidad contributiva en cada impuesto concreto que sea susceptible a la estructuración progresiva. Se entiende entonces que la aplicación de alícuotas proporcionales es una medida igualmente legítima que la existencia de alícuotas progresivas. Lo que no cabe discutir, en ningún caso, es la aplicación de uno u otro medio de cuantificación sobre índices de capacidad contributiva.

Lo que al final importa es que el efecto de la articulación de los diferentes tributos del sistema sea el gravamen progresivo de la capacidad contributiva global para asegurar de esa forma la distribución equitativa de la riqueza, esto es, la justicia vertical entre contribuyentes.

En este sentido, MANZONI aclara que el principio de progresividad postula como premisa indispensable el principio de capacidad contributiva del que resulta, en cierto modo, un ulterior aspecto evolutivo. No es susceptible la adopción de criterios de progresividad si no partiendo de los principios de justicia tributaria material con lo que igualdad y capacidad contributiva se integran y condicionan recíprocamente. El primero dispone que el monto concreto del tributo debe variar según las disparidades de capacidad contributiva, el segundo establece cuál ha de ser el criterio de tal variación: el monto de la exacción debe aumentar con el incremento de la capacidad contributiva del sujeto<sup>73</sup>.

La disposición constitucional que establece que la carga global de los tributos debe crecer en manera más que proporcional a la riqueza, postula que la capacidad contributiva sea concebida en tal sentido en tanto que en caso contrario se postergarían las condiciones indispensables para la aplicación de alícuotas progresivas<sup>74</sup>.

La progresividad, en definitiva, constituye una técnica que permite acoger los criterios de la capacidad contributiva en el sistema tributario de forma material, aunque el aumento nominal de tipos y magnitudes en los tramos del impuesto no signifique un gravamen real y automático del incremento de la riqueza del sujeto pasivo. Esto es así debido al proceso de erosión de la base imponible del impuesto a través del conjunto de técnicas tributarias que suponen al final de todo una minoración de la carga en sede de base o cuota (minoraciones, beneficios fiscales, etc.).

---

<sup>72</sup> MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giapichelli, Torino, 1965, p. 69.

<sup>73</sup> MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giapichelli, Torino, 1965, pp. 16 y 17.

<sup>74</sup> Aunque por referencia al sentido económico de la capacidad contributiva, en igual sentido, GAFFURI, G., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, pp. 63 y 64.

Tal realidad no deslucen, en ningún caso, la idoneidad de la progresividad como criterio de actuación de la capacidad contributiva ni como criterio de inspiración de la justicia del sistema tributario en su conjunto<sup>75</sup>.

Concluyentemente, el legislador se encuentra constreñido a obedecer al mandato del gravamen con base en la capacidad contributiva, estableciendo un sistema tributario con efectos progresivos sobre la riqueza de los contribuyentes con mayor capacidad económica, tomando en cuenta las figuras tributarias existentes.

### 3. La progresividad como realización de la igualdad de hecho

La progresividad constituye un método de diferenciación de aptitudes económicas conectándose de esta forma con el concepto de capacidad contributiva relativa. Podemos señalar con GIARDINA que como medio de subjetivación de la carga tributaria significa una técnica de estructuración de los tipos de gravamen cuya importancia trasciende hacia su consideración como principio de la imposición, donde comparte, junto con la capacidad contributiva, el criterio de medio de especificación del principio de igualdad en el ámbito tributario<sup>76</sup>.

No obstante las dificultades operativas del principio señaladas anteriormente no cabe duda que constituye un instrumento de la igualdad de hecho y un modo de ser de la capacidad contributiva.

En la jurisprudencia tal situación se colige a partir de la STC 27/ 1981, FJ 4º por la que se proclama que el sistema justo no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad, por cuanto una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido éste principio. La igualdad que se reclama en el caso concreto sometido a consideración del Tribunal va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, y a ello obedece la progresividad global del sistema tributario, que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.

Así pues, como señala GONZÁLEZ GARCÍA una tributación progresiva, más que proporcional, sirve a los diferentes objetivos constitucionales para procurar, después del pago de impuestos, situaciones de igualdad relativa entre los contribuyentes no existentes previas a tal pago, como forma de potenciar la redistribución de la renta y la riqueza, objetivo explícitamente buscado por la Constitución y que puede considerarse incluido dentro del más amplio espectro del principio de la igualdad sustancial<sup>77</sup>.

---

<sup>75</sup> GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F., *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino*, Ed. Ábaco, Buenos Aires, 2004, pp. 86 ss; NIETO MONTERO, J. J., "El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional", *RDFHP No.238*, 1995, pp. 928 ss; MARTÍNEZ LAGO, M. A., "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", *REDF. No. 57*, 1987, p. 429.

<sup>76</sup> GIARDINA, E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961, pp. 451 ss.

<sup>77</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p.161.

Ciertamente, la distribución de rentas encuentra en la progresividad una vía de concreción y legitimación del criterio que a todas luces constituye una exigencia que se incluye en la remoción de obstáculos que impidan de hecho la realización de los cánones de la igualdad.

## Lección 8. El concepto y la clasificación del tributo

### Sumario

1. Introducción, 2. Prestación patrimonial obligatoria, 3. Establecida por ley, 4. Con la que se tiende a la cobertura de los gastos públicos, relación de cobertura que debe entenderse globalmente y no caso por caso, 5. Notas particulares de las especies tributarias. Líneas de diferenciación

#### 1. Introducción

Analizar el concepto y la clasificación del tributo impone señalar en primer lugar el incongruente tratamiento de la figura en nuestra Constitución. A la fecha, el articulado de la Constitución Política de Nicaragua utiliza los siguientes términos: *tributo* (arts. 112, 114 y 138), *impuesto* (arts. 68, 114, 115 y 125), *contribución* (art. 125) y *carga pública* (art. 71)<sup>78</sup>.

Aunque poco a poco, y sobre todo a partir de la tributación local<sup>79</sup> se ha ido depurando la terminología desde un punto de vista técnico más avanzado, lo cierto es que en sede constitucional todavía se carece de univocidad en torno al empleo de las diversas categorías tributarias, lo que a la postre nada ofrece a la claridad de conceptos en el marco de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes que nuestra Constitución preconiza, ni de la seguridad jurídica que se pretende con la implementación del Código Tributario.

---

<sup>78</sup> Sobre este tratamiento, que afecta especialmente la materia de beneficios y minoraciones tributarias, BÁEZ CORTÉS señalan que podría implicar una errónea interpretación mediante la cual se afirme que algunos de los beneficios tributarios consignados en la Cn. tienen alcance parcial, punto que mediante acuerdo de la Asamblea Nacional y el Poder Ejecutivo de 15 de Febrero de 1996, fue aclarado en el sentido que “todas las exenciones tributarias consagradas en la Carta Magna deben reputarse aplicables a los impuestos, derechos y contribuciones especiales”, interpretación que se retoma en el Comunicado de la Dirección General de Ingresos de 15 de Enero de 2001. BÁEZ CORTÉS, T. y BÁEZ CORTÉS, J.F., *Todo sobre Impuestos en Nicaragua*, Iniet, Managua, 2001, p. 42. El entendimiento alcanzado entre ambos poderes del Estado pone de manifiesto la violación del principio de reserva de ley, al regular mediante un “acuerdo”, elementos constitutivos de la obligación tributaria como lo son, en este caso, beneficios tributarios establecidos por la Constitución. Más allá del hecho de que en el Derecho comparado la sede legal para el otorgamiento de beneficios sea una ley ordinaria, entendidos como estructuras minorativas de la obligación tributaria que actúan como normas derogatorias en vía promocional, los beneficios tributarios deben ser regulados de la misma forma en la que se instituyen los tributos, esto es, a través de ley de la República (principio de legalidad), y no mediante acuerdo entre poderes del Estado.

<sup>79</sup> Como sabemos, en el ámbito local, Nicaragua se caracteriza por tener dos áreas diferenciadas de ordenación de las finanzas públicas municipales que rigen, una para el municipio de Managua y otra para los demás municipios de la nación, así como una Ley de Régimen Presupuestario Municipal que fija las directrices que en esta materia ambos regímenes deben seguir; cada normativa realiza sendas conceptualizaciones de los términos “impuesto”, “tasa” y “contribuciones especiales”. Las leyes en cuestión son: Ley de Régimen Presupuestario Municipal. Ley No. 376 publicada en LGDO No. 67 de 4 de Abril de 2001, Plan de Arbitrios Municipal. Decreto No. 455 publicado en LGDO No. 144 de 31 de Julio de 1989, Plan de Arbitrios del Municipio de Managua. Decreto No. 10-91 publicado en LGDO No. 30 del 12 de Febrero de 1991.

En esta línea el arto. 1 CTr. establece que sus disposiciones se aplican a los tributos legalmente establecidos por el Estado y a las relaciones jurídicas devenidas de ellos. En la segunda parte del artículo agrega que se aplicará a los otros tributos e ingresos que se establezcan a favor del Estado, exceptuando los tributos aduaneros, municipales y las contribuciones de seguridad social, que se regirán por sus leyes específicas. La primera parte del articulado es coherente con la idea de todo código tributario: la regulación de las relaciones jurídicas devenidas de la creación y aplicación de los tributos sobre la premisa del principio de legalidad.

Es criticable, sin embargo, el segundo párrafo del artículo en tanto que determina su incidencia sobre “otros tributos e ingresos” que se establezcan en favor del Estado. Aunque debiera entenderse que el sentido de la redacción es la aplicabilidad del cuerpo de leyes a los tributos que de futuro el legislador nicaragüense decida establecer, la buena intención del legislador se opaca cuando asume la aplicación del código a otros “ingresos” establecidos en favor del Estado, en tanto que no se aclara a qué ingresos se refiere, ni si es posible fuentes de sufragio de los gastos públicos que se encuentren fuera del espectro del tributo y sus especies: el impuesto, la tasa y las contribuciones especiales.

Tal tratamiento ahonda los problemas señalados a nivel constitucional, y tampoco ofrece la necesaria claridad de conceptos que se añora desde la exposición de motivos del Código.

Con todo, la definición legal *ex art. 9 CTr.* establece que los tributos

“son las prestaciones que el Estado exige mediante ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Tal idea se complementa con la clasificación adoptada, y que establece como especies del género tributo a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Así pues, las respectivas definiciones incardinadas en nuestro ordenamiento jurídico a través del mismo art. 9 CTr., establecen que

“Impuesto es el tributo cuya obligación se general al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribuciones Especiales (son) el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.

Aunque tales definiciones legales parecieran acabar con la problemática del concepto de tributo, la verdad es que son evidencia del sinuoso camino que a nivel científico la doctrina ha tenido que recorrer, tal y como advierte GONZÁLEZ GARCÍA. En un primer intento la doctrina, con GRIZIOTTI a la cabeza, se fijó en la naturaleza del ente titular de la prestación tratando de encontrar un fundamento racional a la imposición



mediante la teoría de la causa, para a continuación dirigir tales esfuerzos a objetivar ese conocimiento prestando mayor atención a la estructura de la relación o al carácter de la prestación (A. D. GIANNINI y M. S. GIANNINI, respectivamente), procurando más recientemente centrarse en una consideración finalista sobre los objetos a los que el tributo sirve (cobertura de gastos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable que proporciona el principio del gravamen según la capacidad económica de quien ha de soportarlo<sup>80</sup>.

Asimismo, las diversas posiciones acuñadas durante el desarrollo histórico-conceptual de la noción de tributo ponen en evidencia dos cosas: en primer lugar que no ha sido pacífica su definición, toda vez que si no existiesen otras categorías subsumibles en tal concepto y diversas del impuesto no haría falta tal discurso científico, y en segundo, que el enfoque del problema desde un punto de vista jurídico positivo puede ser abordado según los matices que ofertan las diversas fuentes legales del Derecho Tributario<sup>81</sup>.

Así pues, un primer análisis a lo establecido por nuestro Código Tributario evidencia la naturaleza residual del concepto de tributo acuñado. Esto es así porque en realidad, los aportes de la doctrina sobre el tema se han centrado fundamentalmente en la definición del concepto de impuesto y el análisis de las notas que lo conforman. Consecuentemente, la definición del tributo ha debido guardar un contenido mínimo que hiciese compatible su *ratio* con la correspondiente a las tasas y contribuciones especiales.

Ello no obsta para señalar que la definición del Código es acorde con los postulados doctrinarios más robustos en lo que toca al concepto de tributo. Así pues, de lo determinado por GONZÁLEZ GARCÍA y LEJEUNE VALCÁRCEL, bien podemos decir que nuestro legislador adopta una definición congruente con las tres notas sobre las que la doctrina halla conformidad en torno al concepto de tributo:

1. El tributo es una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria),
2. establecida por ley;
3. con la que se tiende a la cobertura de los gastos públicos, relación de cobertura que debe entenderse globalmente y no caso por caso.

El problema surge al determinar la función que el principio de capacidad contributiva debe guardar respecto de todas las especies tributarias, y la idea de contraprestación. Situándonos al margen de una controversia que exige un tratamiento monográfico detallado y mucho más extenso de lo que exige este estudio, bien podemos definir con los autores antes citados que:

“Todo tributo se exige al margen de la idea de contraprestación y que el correspondiente presupuesto de hecho, del que deriva la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo, debe reflejar una cierta capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este solo hecho, unido a los tres caracteres definidores del tributo, será suficiente para hacer nacer una obligación tributaria a título de impuesto. En tanto que será necesaria, además, una específica

---

<sup>80</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Clasificación de los tributos: impuestos y tasas”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 433.

<sup>81</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Clasificación de los tributos: impuestos y tasas”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 433.



actividad de la Administración, para que podamos encontrarnos ante una tasa o una contribución especial. En el primer supuesto, bastará con que la actividad de la Administración vaya referida al sujeto pasivo de la obligación tributaria a título de tasa, en tanto que en el segundo se requiere que esa actividad de la Administración reporte alguna ventaja particular al sujeto pasivo de la contribución especial”<sup>82</sup>.

Dicho esto, nos centraremos en lo que sigue en el análisis de las notas no controvertidas del concepto de tributo, para entrar, aunque sea someramente y al final del acápite, en las diferenciaciones acuñadas por la doctrina en torno a las tres especies del tributo.

## 2. Prestación patrimonial obligatoria

El basamento material de la obligación jurídica común a las tres especies tributarias se aclara a través del art. 9 CTr. al definir el tributo como una prestación. En el derecho comparado, cabe hacer mención del art. 2.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria española, cuando sostiene que los tributos son ingresos públicos que consisten en *prestaciones pecuniarias* exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, del que deriva el carácter coactivo de la misma.

Desde los primeros estudios de Derecho Tributario se ha considerado la coactividad como parte del concepto de tributo. Aunque referido al análisis de la naturaleza del impuesto, la naturaleza residual del concepto de tributo permite la extrapolación de las primeras aportaciones realizadas en 1898 por RANELLETTI, para quien el impuesto es la contribución realizada coactivamente para servicios generales, cuyo goce pertenece a los miembros de la colectividad en modo ininterrumpido e indivisible, en cuanto resulta imposible la determinación de la unidad de remuneración individual. Tal contribución, a juicio del autor, es impuesta a los súbditos por la potestad pública según una norma general para la obtención indistinta de los fines colectivos, si bien para el conseguimiento general de los fines públicos<sup>83</sup>.

Guardando la distancia que más de cien años de desarrollo científico podrían aportar a la crítica de este concepto, lo cierto es que, a través del término “contribución” la definición aportada por RANELLETTI alude a lo que posteriormente y de forma más depurada la doctrina entiende como prestación pecuniaria<sup>84</sup>.

---

<sup>82</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pp. 169-171.

<sup>83</sup> RANELLETTI, O., “Natura Giuridica dell’imposta”, en *Municipio Italiano*, 1898, reeditado en *Dir. Prat. Trib. Vol. I*, 1974, p. 791. Ésta aportación constituye el primer estudio científico de Derecho tributario de la era moderna. El concepto recoge algunas de las apreciaciones de MAYER. El influjo que la doctrina germana ha tenido sobre la latina es extensible a los demás campos de estudio del Derecho Tributario. Vid., AMATUCCI, A., *El Ordenamiento Jurídico Financiero* (Trad. de GUERVÓS MAÍLLO, M. A., SÁNCHEZ IGLESIAS, J. J. y GÓMEZ DE LA BÁRCENA, M.), Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002, pp. 26 ss; BLUMENSTEIN, E., *Sistema di Diritto delle imposte (con prefazioni di Irene Blumenstein e Benvenuto Griziotti, Traduzione e nota introduttiva di Francesco Forte)*, Giuffrè, Milano, 1954, pp. 1 y 3; TIPKE, K., “Lo sviluppo della ricerca e dell’insegnamento nel Diritto Tributario tedesco” en *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1992, pp. 322 y ss.

<sup>84</sup> Vid., JARACH, D., *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 11. Desde el punto de vista filológico, una prestación hace alusión a una “cosa o servicio exigido por una autoridad o convenido en un pacto”. Por su parte lo pecuniario sería “lo perteneciente al dinero en efectivo”. Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, voces

Tal prestación, cual base material del impuesto, es una prestación contributiva entendida como un deber jurídico impuesto por la Constitución a los ciudadanos en el mandato enunciado en sus artículos 114 y 115 Cn<sup>85</sup>.

Ahora bien, en la nota conceptual antes señalada hacemos referencia al carácter patrimonial de tal prestación, aunque sea generalmente pecuniaria. Esto es así por cuanto en la abrumadora mayoría de los casos el pago de los tributos, y consecuentemente la extinción de la obligación tributaria, se hará mediante dinero en efectivo, o sea, por referencia al peculio del contribuyente. Sin embargo, puesto que la compensación opera como medio anómalo de extinción de la obligación tributaria, esto es, el cumplimiento de tal deber a través de bienes diversos del dinero en efectivo, se suele señalar que tal prestación es patrimonial, aunque generalmente pecuniaria.

Por otro lado, cabe señalar que la interrelación entre contenido pecuniario de la prestación y el hecho imponible supone la naturaleza jurídica de éste último, en cualquiera de las especies tributarias, cuyos elementos serán inexorablemente jurídicos, y no económicos<sup>86</sup>.

Al estar todos los hechos imponibles juridificados, esto es, tipificados en una norma jurídica, la exigibilidad de los mismos en el ámbito jurídico es inevitable, de lo que se sigue que el hecho imponible es siempre la plasmación de naturaleza jurídica de un sustrato de carácter económico<sup>87</sup>.

Así pues, como señala SAINZ De BUJANDA:

---

*prestación y pecuniario*, Espasa-Calpe Madrid, 1992, vigésima primera edición. Tal definición de prestación hace referencia directa a su carácter de objeto de una obligación. Por otra parte, tal obligación, hoy en día, es pacíficamente calificada por la doctrina como una obligación *ex lege*. Considerado por BERLIRI que del basamento material impositivo bien podría constituirse una obligación de dar o hacer, en tanto que el desarrollo de la institución ha marcado como criterio fundamental para el cumplimiento de la misma el ingreso de una suma de dinero determinada –así como dejado de lado la posible prestación de servicios o realización de actos reconducibles a una obligación de hacer– la doctrina ha aceptado su carácter de obligación de dar. BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario (Traducción, estudio preliminar y notas por Fernando VICENTE-ARCHE)*, Vol. I., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 341, BLUMENSTEIN, E., *Sistema di Diritto delle imposte (con prefazioni di Irene Blumenstein e Benvenuto Griziotti, Traduzione e nota introduttiva di Francesco Forte)*, Giuffrè, Milano, 1954, p. 3; VANONI, E., *Opere Giuridiche (a cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi)* Vol. II, Milano, Giuffrè, 1962, pp. 287 ss; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1977, p.169.

<sup>85</sup> BAYONA DE PERGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Compendio de Derecho Financiero*, Compas, Alicante, 1991, p. 244.

<sup>86</sup> CHECA GONZÁLEZ, C., *Hecho Imponible y Sujetos Pasivos (Análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 21-22; MARTÍN QUERALT, J., *et. al. Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2004, pp. 79 y 80. *Vid.*, por todos, JARACH, D., *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pp. 73 ss.

<sup>87</sup> BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario (Traducción, estudio preliminar y notas por Fernando Vicente-Arche Domingo)*, Vol. I., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp. 307 ss; SAINZ De BUJANDA, *Hacienda y Derecho IV*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pp. 334 ss; FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario (Dirigido por Andrea Amatucci)*, Temis, Bogotá, 2001, pp. 44 ss.



“Un acontecimiento *puramente* material o económico no puede ser, en ningún caso, el objeto del hecho imponible, este último, en efecto, al ser considerado –como es ineludible– por la norma tributaria, queda “juridificado” y, consiguientemente transformado en “figura jurídica”, con un perfil y naturaleza distintos a los que tuviera antes de ser tratados por el Derecho”<sup>88</sup>.

La coactividad debe entenderse con BERLIRI como una característica que distingue al tributo como sinónimo de una obligación que surge con independencia de la voluntad del contribuyente, es decir, una obligación *ex lege*<sup>89</sup>, de lo que se sigue, con JARACH, que un tributo es coactivo porque está establecido por la ley:

“esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho”<sup>90</sup>.

La coactividad despunta como una de las notas que, conformando el concepto de tributo, aunque se aprecie con mucha mayor claridad en el concepto de impuesto, no abandona los postulados de las tasas y contribuciones especiales<sup>91</sup>.

Así pues, como bien ha señalado GONZÁLEZ GARCÍA la coactividad es una nota fundamental en el concepto de tributo aceptada pacíficamente por la doctrina<sup>92</sup>. Siguiendo a este autor, debemos señalar que para diferenciar con meridiana claridad el impuesto de sus correlativos tributarios basta profundizar en la coactividad de la prestación, la capacidad contributiva que le legitima, y la cobertura del gasto público, que marca su fin preponderante<sup>93</sup>.

---

<sup>88</sup> SAINZ De BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho IV*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, p.337. señala además este autor, que “el hecho imponible *tiene* siempre, inexorablemente, naturaleza jurídica, lo que no es obstáculo para que *deba* siempre *tener* consistencia o sustancia económica. No se trata de dos realidades excluyentes, sino lógicamente complementarias o, si se prefiere, de dos facetas de una realidad. El hecho imponible sólo puede tener conexión con la realidad económica, es decir, que ha de formar también parte del mundo económico. El hecho imponible tiene, en todo caso, naturaleza jurídica, sin que esta proposición pueda verse alterada por la circunstancia de que el elemento material del hecho consista, unas veces, en supuestos económicos configurados como hechos imponibles por el legislador tributario y, otras, en relaciones o negocios jurídicos a los que el propio legislador atribuye la expresada condición de hecho imponibles”. *Ibid.*, pp. 574, 582 y 583.

<sup>89</sup> BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario (Traducción, estudio preliminar y notas por Fernando Vicente-Arche Domingo)*, Vol. I., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 348.

<sup>90</sup> JARACH, D., *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 11.

<sup>91</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2004, pp. 118 y 119.

<sup>92</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Clasificación de los Tributos: impuestos y tasas”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 436; MICHELI, G.A., *Curso de Derecho Tributario (traducción y estudio preliminar de Julio Banacloche)*, Ed de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, pp. 39 y 40.

<sup>93</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., “La clasificación de los tributos: impuestos y tasas”, *ARS IURIS* No. 5, 1991, p. 30.

### 3. Establecida por ley

Es un hecho incontestable que uno de los principios que vertebran el Derecho Tributario es el de legalidad. JARACH lo sitúa como el punto de inflexión que otorga carácter estructural a la disciplina y consecuentemente le atribuye autonomía. El establecimiento de tributos mediante el respeto del principio de legalidad significa la existencia de un conjunto de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias, el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde<sup>94</sup>.

En nuestro caso, el Código Tributario es claro en señalar que los tributos son exigibles como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, deber que se manifiesta en la exigencia de una prestación pecuniaria establecida con arreglo a una ley<sup>95</sup>, lo cual constituye una característica común a todos los tributos<sup>96</sup>.

En definitiva, el tributo constituye una institución de la cual surge una obligación *ex lege* de Derecho público, de contenido pecuniario, cuyo acreedor es un ente público, constituida a partir de la realización, por parte del sujeto pasivo, del correspondiente hecho imponible.

---

<sup>94</sup> JARACH, D., *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pp. 26 y 27. Vid., ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 161.

<sup>95</sup> En este sentido se manifiesta VICENTE-ARCHE para quien “de acuerdo con su carácter de obligación *ex lege*, la obligación tributaria tiene su base en una situación de hecho o presupuesto de hecho que la ley considera apta para originar el tributo, es decir, para establecer una cierta prestación, en último término pecuniaria, a cargo de aquella determinada persona respecto a la cual se haya realizado el presupuesto”. VICENTE-ARCHE, F., “Consideraciones sobre el hecho imponible”, *RDFHP No.39*, 1960, p. 550. Vid., BAYONA DE PERGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Compendio de Derecho Financiero*, Compas, Alicante, 1991, p. 244.

<sup>96</sup> Aunque la unión entre capacidad contributiva y hecho imponible es una cuestión de lógica absoluta en el marco tributario esto no siempre es así. Como sabemos, esta conexión es mucho más evidente en el caso de los impuestos –y entre estos, en el caso de los directos– que las tasas y las contribuciones especiales. La doctrina ha considerado, por esta razón, que la remisión al hecho imponible como criterio de distinción del impuesto respecto a las tasas y contribuciones especiales es insuficiente. En todo caso, esta referencia al principio de legalidad tributaria implica “en su concepción más restringida y propia... que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquélla fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (fuerza de ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la Jurisdicción. La conexión de esta idea con el principio de la autoimposición (consentimiento de los impuestos por los súbditos) es clara”. GONZÁLEZ GARCÍA, E., y GONZÁLEZ, T., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2004, pp. 25-27. Vid., MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán, T. II*, Depalma, Buenos Aires, 1950, pp. 197 y 200; GONZÁLEZ GARCÍA, E., “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *La Constitución española y las fuentes del derecho Vol. II*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 1013, 1018, 1019.

De ello se concluye en vía doctrinal que sus notas con comunes al impuesto, las tasas y las contribuciones especiales, en tanto que la dinámica por la que se concretan jurídicamente las previsiones contenidas en las normas tributarias es siempre la misma<sup>97</sup>, hecho que se manifiesta a través de la redacción acogida por el Código Tributario.

4. Con la que se tiende a la cobertura de los gastos públicos, relación de cobertura que debe entenderse globalmente y no caso por caso

Nuestro Código Tributario es claro en el art. 9 al señalar que la realización del hecho imponible obliga al pago de la prestación a favor del Estado. La noción se extiende por causa de lo determinado en el art. 12 en conexión con el 28. En esta línea, si de la realización del hecho imponible, o hecho generador, como señala nuestro Código Tributario, se llega a la consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria, ello implica que tal relación jurídica provee al Estado de la *facultad, obligación y responsabilidad* de exigir el cumplimiento de tal obligación, quien en razón del art. 15, y como una cláusula aclaratoria que no se encuentra de más, goza de la calidad de sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

De todo ello se define el inquebrantable vínculo jurídico existente entre Estado y contribuyente, que reboza de carácter público en razón de su propia naturaleza y otorga a la prestación tributaria el carácter de ingreso público, destinado a las arcas públicas, para el sufragio de los gastos públicos, y en razón, fundamentalmente, de los principios de legalidad y capacidad contributiva.

Del primero despuntan consecuencias trascendentales en cuanto al débito tributario. No es posible el quebranto del vínculo jurídico existente entre ambos sujetos una vez que se materializa el presupuesto de hecho contenido en la norma. En este esquema, de parte del Estado surge el deber de recabar tal crédito a su favor, y sobre todo, su uso para la satisfacción de los gastos inherentes a sus funciones, así como la realización de los fines que le atañen.

Tal esquema legal impone la cobertura de los gastos de manera global, no caso por caso, en tanto que, como hemos señalado anteriormente, todo tributo se exige al margen de la idea de contraprestación.

Más allá de esto, cabe señalar que una vez realizada la aportación tributaria, esta pasa a formar parte del Tesoro público, proceso en el cual el tributo singular de cada uno de los contribuyentes pasa a ser parte del todo que constituye tal Tesoro, el que como el todo que es, pasa a sufragar los gastos públicos en general, y ya no tanto caso por caso. Por causa de este proceso, no es posible realizar una conexión entre la carga tributaria enterada por un contribuyente, y la realización de un gasto en particular, por cuanto el modo de operar del ciclo financiero impide la cobertura caso por caso de cada partida de egresos, de lo que se sigue que el sufragio de los gastos sea entendido de forma global.

---

<sup>97</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 22. Vid., KRUSE, H. W., *Derecho Tributario. Parte General (Traducción de Perfecto Yebra Martul-Ortega)*, Edersa, Madrid, 1978, p. 65; MARTÍN QUERALT, J., *et. al. Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2004, p. 80; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1977, p. 169.

En esta línea, aunque sea posible aritméticamente realizar una división del gasto público entre la población del país y de esta forma determinar el gasto per cápita, ello sería jurídicamente ilegítimo por cuanto por tal vía sujetos carentes de capacidad contributiva, tales como los venidos al mundo en tal momento, se verían obligados a la cobertura de tales gastos.

Dicho esto, siendo el tributo una institución de la cual surge una obligación *ex lege*, de carácter público, de contenido pecuniario, cuyo acreedor es un ente público, constituida a partir de la realización del correspondiente hecho imponible, de ello no cabe duda acerca del tributo en tanto que medio para el sufragio de los gastos públicos.

Nuestro Código Tributario asume con sus definiciones de tributo, hecho generador y obligación tributaria una extensa tradición científica que explica y detalla el mandato contenido en los artos. 114 y 115 Cn.

A mayor abundamiento, y sobre esta línea, la jurisprudencia comparada ofrece claridad de conceptos al respecto, al señalar el Tribunal Constitucional español mediante STC 276/2000, FJ 4º que

“el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18), y grava un presupuesto de hecho o «hecho imponible» (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)”.

## 5. Notas particulares de las especies tributarias. Líneas de diferenciación

El carácter residual del concepto de tributo aporta una identidad básica con el de impuesto, respecto al cual sólo es necesario añadir el llamado a la capacidad contributiva del sujeto pasivo como nota diferencial del concepto base.

En cuanto a la tasa, su criterio de diferenciación se encuentra en el presupuesto de hecho, es decir, en la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera de modo particular al sujeto pasivo. Respecto de éste es suficiente que tal actividad le afecte o se refiera a él.

La contribución especial, por su parte, exige la realización de una actividad administrativa específica de la que se derive una ventaja o beneficio particular para el sujeto pasivo. Tal beneficio ha de ser concreto y objetivable en tanto que sirve de base de medición de la correspondiente obligación tributaria.

Mediando entre tasa y contribución especial una actividad administrativa, y por lo tanto una nota común a ambas que dificulta el establecimiento de límites entre ambas especies, se hace necesario recalcar que

“por lo que se refiere a la naturaleza de la actividad desarrollada por el ente público, en el caso de la contribución especial va dirigida a toda la colectividad, y no a una persona en particular, como sucede en la tasa. En segundo término, el desarrollo de la actividad administrativa considerada ha de procurar, en el caso de la contribución especial, una ventaja especial o beneficio particular a determinados grupos de personas: mientras que



en el caso de la tasa es suficiente con que dicha actividad afecte al obligado... como consecuencia del diverso modo de desenvolverse la actividad administrativa que integra el presupuesto objetivo de la contribución especial y de la tasa, la lógica exige que en el caso de esta última dicha actividad sea promovida por el interesado<sup>98</sup>.

En resumen, en el caso de la tasa se requiere una actividad de la administración referida a un solo sujeto, mientras que en el caso de la contribución especial se requiere una vinculación respecto de un grupo homogéneo de personas, entendiendo por tal, un conjunto de sujetos identificables en el espacio y en el tiempo. Además de esto, en este último caso se requiere que la actividad de la administración departe para tal grupo homogéneo de personas un beneficio cuantificable, es decir, un aumento en el patrimonio de tales personas por causa de tal actividad, y ya por último, una relación de causalidad entre el beneficio cuantificable, y el grupo de sujetos pasivos.

Así esto, y a nuestro modo de ver, aunque el concepto de impuesto que se acoge en el Código Tributario no refiere claramente la incidencia del presupuesto de hecho sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo, tal circunstancia se salva al deducirse desde el plano constitucional tal exigencia según lo dispuesto por nuestro art. 114 Cn.

Mayor controversia ofrecen las definiciones de tasa y contribución especial. Al consentir ambas definiciones que “su producto no debe tener un destino ajeno” al servicio que constituye el presupuesto de la tasa, o a la financiación de las obras o actividades de la contribución especial, desde el punto de vista jurídico tributario entroncan con el debate sobre el papel que juegan en tales tributos el principio del beneficio o equivalencia, y su posible papel preponderante respecto de la capacidad contributiva.

El debate es extenso, e intentar llegar a una solución en esta sede desborda la idea del estudio. Las líneas fundamentales centran el debate en las siguientes premisas: admitido que la capacidad contributiva constituye el principio de justicia tributaria material que sirve de fundamento a la tributación, ¿es posible que no rija para el caso de las tasas y contribuciones especiales? La respuesta entronca con líneas fundamentales del Derecho Tributario que exigen un tratamiento monográfico y detallado del asunto, por lo que no ahondaremos en el mismo.

En todo caso, la destinación del producto no debe llevarnos a la idea de contraprestación, ni presumir la cobertura individual de un gasto específico, sino que debe interpretarse como la vinculación de la actividad administrativa respecto del solicitante, en el caso de la tasa, o de una colectividad, para la contribución especial.

Ello nos lleva a la crítica del concepto de tasa, en lo que atañe a que la prestación que constituye su presupuesto de hecho pueda ser potencial. El carácter “potencial” del servicio público es, por definición, contrario al carácter real y por tanto cierto que del mismo se exige como presupuesto de hecho de la norma y, a su vez, contradice el carácter real de la obligación jurídica y de la cuota tributaria que surge en concepto de tasa, de lo que se sigue el rompimiento de la referencia particular al sujeto pasivo que se exige como nota conceptual de este tributo.

---

<sup>98</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pp.181-185.

## Lección 9. La extrafiscalidad: fines e instrumentos en el ámbito tributario

### Sumario

1. Introducción, 2. Los fines extrafiscales de la imposición. Noción y contenido, 3. Las medidas tributarias de intervención pública, 4. La función de las medidas tributarias de intervención pública en el esquema de la Hacienda Funcional, 4.1. Premisas, 4.2. Legitimidad de los esquemas conceptuales de la Hacienda Funcional, 5. El uso de las medidas tributarias de intervención pública

#### 1. Introducción

Como hemos visto, las instituciones financieras, de las cuales las tributarias forman parte, han sido delineadas según los requerimientos del Estado en el marco del modelo que se haya asumido en el contexto histórico-social respectivo.

En la primera lección hemos hecho referencia a cómo el concepto de tributo ha acogido hoy en días las funciones inherentes al modelo de Estado social de Derecho, el cual tiende a la realización efectiva de los derechos fundamentales a través de diversos instrumentos cuya actuación significa la intervención del Estado en el tejido económico y social.

Dar vida a este cúmulo de Derechos supone en primer lugar identificarlos en el marco del dictado constitucional, lo cual hoy en día no oferta mayores complejidades por cuanto suelen encontrarse en su mayoría en el apartado correspondiente a los “derechos sociales”, si bien “derechos fundamentales”. Hecho esto, los mismos se constituyen en objetivos o fines a los cuales el Estado debe tender a efectos de realizar la justicia y el bien común.

La puesta en práctica material de estos fines u objetivos supone, sin embargo, la utilización de aquellos instrumentos idóneos para la consecución de los mismos, de lo que se sigue que el principal problema que descuelga en este punto no es tanto la legitimación del intervencionismo estatal, hecho refrendado por las exigencias de la misma Constitución en cuanto a la igualdad material acuñada en el art. 48.2 Cn, sino en el grado de intervención de tales instrumentos amparados en aquellos fines.

Así pues, debemos destacar en este sentido, con AMATUCCI, que la función instrumental de la actividad financiera respecto de otras actividades públicas debe procurar la sinergia de esfuerzos en la comunidad para la satisfacción de las necesidades de la colectividad, garantizados por la finanza pública como instrumento de distribución de la renta, en el que surge como piedra de toque, principalmente, los criterios de la igualdad sustancial, promocional o de hecho.

De todo ello se colige que la actividad financiera, y en lo que toca en este instante de manera particular, el ámbito tributario, se ha visto influenciado profundamente por el modelo de Estado social de Derecho hasta el punto que ha dejado de ser una rama del Derecho medial que sirve para allegar recursos tributarios para la posterior realización de gastos, para ser hoy en día un instrumento más del que el Estado se sirve a través de



los diversos instrumentos tributarios para hacer realidad los objetivos inherentes a su función.

\* Este nuevo significado asumido por el ámbito tributario ha dado origen a la extrafiscalidad, la que se entiende como la actividad dirigida por el Estado para la consecución de fines constitucionales que persiguen la realización del bien común a través de instrumentos financieros proporcionados a tales fines.

La identificación histórica de la extrafiscalidad ha supuesto adecuar las instituciones financieras a las necesidades del Estado según el modelo acogido. En este sentido, muy difícilmente podríamos hablar de actividad extrafiscal en el marco del modelo decimonónico de Estado liberal de Derecho, en el que la separación fáctica entre el ente público y la sociedad preconizaba la nula intervención de aquél en el tejido social y económico.

El andar del tiempo, y la identificación de las causas que originaron la crisis del sistema a inicios del siglo XX supuso el abandono de la neutralidad estatal y la justificación del intervencionismo a efectos de superar las situaciones de desigualdad ilegítima que se presentaban como producto de la ausencia del Estado en la sociedad.

De este modo se configuró en primer lugar la necesaria intervención del Estado para la corrección de los efectos perniciosos del sistema anterior, a lo que siguió una segunda lectura, esta vez teleológica, del Derecho Tributario en el marco de las nuevas exigencias.

En este sentido, se ha acogido hoy en día una noción que supone el reconocimiento de un punto de no retorno en cuanto al actuar de los instrumentos tributarios en el marco del modelo de Estado social de Derecho que significa añadir a las clásicas funciones recaudatorias, las nuevas funciones extrafiscales, a los efectos de lograr que el conjunto de herramientas tributarias sirvan directamente y no simplemente de forma intermedia al logro de los fines constitucionalmente delineados.

Siempre en el marco del desarrollo de la noción de la extrafiscalidad es necesario hacer referencia al sentido etimológico de la palabra. Como bien sabemos el prefijo extra significa “fuera de”. Ello supondría que lo extrafiscal estaría fuera del ámbito financiero del Estado y consecuentemente nos llevaría a la errónea conclusión de que la extrafiscalidad supone una excepción a tal ámbito.

\* El error que conlleva en sí esta denominación es etimológicamente válido. De hecho lo correcto sería definir esta nueva forma de hacer las cosas denominándola ultrafiscalidad, en tanto que el prefijo “ultra” significa “más allá de”. En efecto, de lo que estamos hablando en este caso es de llevar las instituciones tributarias más allá del clásico fin recaudatorio por el cual existen, y situarlas como instrumentos idóneos para realizar directamente los fines del Estado.

| Así pues, aunque la denominación correcta de la institución etimológicamente sea la ya apuntada, hechas las matizaciones pertinentes en lo que toca a este trabajo utilizaremos indistintamente ambos términos, por cuanto la literatura especializada suele hacer referencia al primero, sin reparar en las consecuencias etimológicas de tal tratamiento.

## 2. Los fines extrafiscales de la imposición. Noción y contenido

En el marco de la identificación de los fines a los que puede tender el Estado en el plano constitucional debemos añadir el hecho de que un criterio de política legislativa no es relevante jurídicamente mientras permanece en el plano de las premisas teórico-hipotéticas.

Esto significa que cuando el mismo es incardinado en el ordenamiento, por lo más, en un ordenamiento con eficacia normativa reforzada como lo es el constitucional, por ese sólo hecho asume eficacia jurídica e inmediata obligatoriedad.

Por ello el legislador ordinario no podrá escoger entre las diversas soluciones abstractamente configurables en sede de teoría político-legislativa, sino exclusivamente entre aquellas que sean compatibles con los mandatos devenidos de los principios acogidos por la Constitución<sup>99</sup>.

Así pues, el conjunto de disposiciones constitucionales que procuran la superación de desigualdades ilegítimas entre grupos homogéneos de personas constituyen los fines extrafiscales de la imposición.

Estos se enmarcan en las exigencias del Estado social de Derecho, y tienden fundamentalmente, a la realización de los mandatos del principio de igualdad material de derecho.

Gran incidencia posee en este esquema el principio de solidaridad en el ámbito financiero y tributario. Se da entonces la conjunción de las exigencias de los principios de igualdad material y de solidaridad, en el marco del Estado social de Derecho, que nos hace ver en las disposiciones constitucionales que tienden a la realización de cada uno de estos institutos el conjunto de fines extrafiscales hacia los cuales puede tender legítimamente la actividad financiera nacional, y que significan lo que técnicamente se denomina *corpus* normativo extrafiscal.

La actividad financiera extrafiscal, aunque posea una raigambre económico-pública, se encuentra subordinada a la disciplina constitucional, de lo que se sigue su verdadera naturaleza jurídica. Bajo el mismo perfil los fines extrafiscales conforme a los cuales tal actividad debe ser dirigida y coordinada comprenden la igualdad sustancial y, por tanto, la constitución del modelo de sociedad a la luz de valores fundamentales tales como la solidaridad, el progreso y el bienestar social<sup>100</sup>.

En este sentido, los fines extrafiscales constituyen mandatos que orientan y en ocasiones constriñen al legislador a la emanación de normas y creación de instrumentos para la realización de los postulados de la igualdad sustancial de Derecho<sup>101</sup>, través de la utilización de instrumentos de naturaleza tributaria.

<sup>99</sup> MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giapichelli, Torino, 1965, p. 49.

<sup>100</sup> AMATUCCI, A., "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1975, Pág. 395. Vid., BILBAO ESTRADA, I., "El principio de igualdad en el ordenamiento tributario", *Revista General de Derecho* No. 675, 2000, pp. 14600 y 14607.

<sup>101</sup> Tales fines no provienen de un dato estático como la libertad o la seguridad, sino que se encuentran en conexión con una actividad de dirección y coordinación, es decir, con un orden perseguido a través de un

Según la jurisprudencia constitucional comparada tales parámetros de legitimación del uso extrafiscal del sistema tributario puede deducirse de los principios rectores en materia social y económica, si bien en el caso nuestro del conjunto de derechos sociales para los cuales nuestra Constitución reserva un capítulo entero, no obstante podamos encontrarnos disposiciones fuera de este segmento que nos permitan identificar fines u objetivos que orientan la actividad del Estado<sup>102</sup>.

En Nicaragua, el artículo que reviste carácter fundamental en este aspecto es el 48 Cn., por el que

“Se establece la igualdad incondicional de todos los nicaragüenses en el goce de sus derechos políticos; en el ejercicio de los mismos y en el cumplimiento de sus deberes y responsabilidades, existe igualdad absoluta entre el hombre y la mujer.

Es obligación del Estado eliminar los obstáculos que impidan de hecho la igualdad entre los nicaragüenses y su participación efectiva en la vida política, económica y social del país”.

Asimismo, pueden deducirse de la cláusula del Estado social de Derecho, arto. 130 Cn.: “La nación nicaragüense se constituye en un Estado Social de Derecho”. Y del arto. 27 Cn.: “todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección. No habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social”. Ya por último, surge el arto. 24 Cn., que establece que “toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad, la patria y la humanidad. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común”.

Así pues, existe un sinnúmero de disposiciones contenidas en nuestra Constitución política que concretizan los fines extrafiscales hacia los cuales el Estado puede dirigir el uso de los instrumentos tributarios tales como los Derechos sociales (arts. 56-69), Derechos de la familia (arts. 70-79), Derecho laborales (arts. 80-88), Derechos de la Comunidades de la Costa Atlántica (arts. 89-91), entre otros. Así, la representación jurídica de los fines extrafiscales es heterogénea. En ella tienen cabida principios, valores y derechos que hacen referencia a la materialización de la igualdad de hecho.

---

proceso de transformación, y por tanto, puestos contextualmente. La heterogeneidad que les caracteriza no obsta reconducirlos a una matriz común que, en palabras de AMATUCCI, se identifica con el concepto de solidaridad social, la cual vincula y condiciona la economía pública y privada en todas sus posibles articulaciones. Así pues, entra en las competencias del legislador utilizar los medios establecidos por la Constitución para concretar el principio, siempre más amplio, de la solidaridad social. AMATUCCI, A., “Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva”, *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1975, pp. 352-354

<sup>102</sup> Si bien libertad e igualdad material se erigen como valores fundamentales del Estado social de Derecho, las disposiciones constitucionales que propugnan la remoción de obstáculos que impidan su realización encuentran una fuerte resistencia –sino que límite– al momento de ser concatenada con el derecho a la propiedad privada del individuo, así como a la posibilidad de acceso a ella en el futuro por parte de los particulares. LÓPEZ GUERRA, L., “Las dimensiones del Estado social de Derecho” en *SISTEMA* No. 38-39, 1980, Pág. 173. *Vid.*, ORTIZ-ARCE, A., “El principio de igualdad en Derecho económico”, *REDC* No. 11, 1984, pp. 110 y 111.

Tal tipo de disposiciones no son exclusivas de nuestra Carta Magna. Diversas Constituciones europeas y americanas recogen entre sus disposiciones principios que inspiran la actuación estatal en estos ámbitos.

Aunque con marcado acento tal articulado se halle presente mayoritariamente en las constituciones posteriores a la década de los años setenta, lo cierto es que son reflejo de los esquemas jurídicos propios del Estado social de Derecho.

### 3. Las medidas tributarias de intervención pública

Nacido como un concepto contrapuesto a una serie de actuaciones estatales restringidas, como hemos señalado anteriormente el Estado social de Derecho tiende fundamentalmente a la realización de la idea de igualdad material de los individuos y rompe los esquemas que propugnan únicamente la igualdad *ante* la ley, pretendiendo la instauración de la igualdad *en y por* la ley.

En este sentido, para dar vida a una idea que se pregona especialmente a partir de la década de los años cincuenta, los Estados –europeos y americanos- van creando una serie de derechos, denominados prestaciones, que pretenden hacer realidad lo que posteriormente sería concebido científicamente como principio de igualdad material o sustancial.

Tales disposiciones influyen directamente en el actuar del Estado, supeditándolo a los cánones constitucionales concebidos –en razón de aportaciones doctrinales importantes- como disposiciones con rango y fuerza jurídica de superior jerarquía en tanto que contenidos en la Constitución, y no como disposiciones programáticas sujetas a un desarrollo gubernativo discrecional.

De esta forma se infiere que los fines extrafiscales de la imposición hacen referencia directa a la búsqueda de la igualdad material, en el marco de un Estado social de Derecho que pretende a la vez instaurar un régimen de fraternidad a través de la implementación de un principio básico de convivencia: el principio de solidaridad.

El binomio principal solidaridad-igualdad sustancial funge como mandato de optimización que condicionado por las posibilidades fácticas y jurídicas dirige el actuar estatal en todos los ámbitos, contexto en el cual el sistema tributario no escapa a la formación de instrumentos impositivos que, inspirados en estos preceptos, denotan especial idoneidad para la consecución de sus postulados.

Se acuña de esta forma en la literatura especializada, las medidas tributarias de intervención pública. Éstas no son más que los instrumentos tributarios que pueden ser utilizados para la consecución de los fines extrafiscales de la imposición y que hacen referencia a:

- Tributos con fines extrafiscales
- Beneficios tributarios
- Recargos con fines extrafiscales

Cada uno de ellos son la expresión de un concepto macro supeditado también a las exigencias del modelo de Estado social de Derecho: la hacienda funcional o intervencionista.

#### 4. La función de las medidas tributarias de intervención pública en el esquema de la Hacienda Funcional

##### 4.1. Premisas

La hacienda funcional nace con el Estado social de Derecho. El principal escollo que presenta su análisis es que su desenvolvimiento no ha sido cronológico, sino que ha estado inmerso en la evolución del pensamiento humano científico, y más específicamente, el económico y hacendístico.

Como dijimos supra se ha alcanzado un punto de no retorno en el que el Estado despliega una función absolutamente distinta de la correspondiente al modo de producción capitalista del Estado liberal. La doctrina ha acuñado diversas categorías que explican la nueva realidad social y económica a la que nos enfrentamos, en la que el impulso de nuevas facultades estatales arroja como resultado la “nueva” hacienda funcional.

El término Hacienda Funcional proviene de la lectura teleológica o finalista del correspondiente “Hacienda Pública”. La búsqueda de objetivos sociales o económicos de marcado sesgo novedoso en términos comparativos con las mínimas funciones propugnadas por las teorías liberales clásicas, impulsan a redimensionar su ámbito de actuación y reconvertir algunos de sus postulados básicos.

En tanto que la actividad de intervención no se limita a acciones parciales o intermitentes, sino a algo mucho más generalizado y permanente, el Estado social asume la planificación económica y social como sinónimo de una actividad continua e institucionalizada con arreglo a un programa pormenorizado y de largo alcance.

Configurado a largo plazo y previsto en sus detalles, tal programación económico-social coloca a disposición del Estado una serie de instrumentos que incrementan el poder estatal mediante la incorporación de nuevas facultades que conllevan un alto grado de discrecionalidad y que significan el fortalecimiento de una nueva facultad: el poder económico.

En el Estado social de Derecho este nuevo poder económico debe funcionar en pro de la obtención del bienestar común, determinado por una política tributaria y social que asegure el reparto proporcionado de los beneficios sociales y la puesta en marcha de medios que procuren el logro de tales objetivos.

Delimitada con estas aristas, en el marco de un Estado social, también conocido en la literatura especializada como Welfare State, la Hacienda Pública no sólo tiene a su cargo las clásicas funciones recaudatorias, sino que también asume las de procura existencial, es decir, la satisfacción de las necesidades básicas que ni el individuo ni los grupos pueden asegurar por sí mismos, y las de la estabilidad y desarrollo de la sociedad, incapaz por sí misma de autorregulación.

Bajo este supuesto sus funciones se han extendido a la dirección y regulación de la economía nacional, al apoyo logístico del crecimiento económico, a la intervención estructural y coyuntural en la producción y en el mercado, a la generación y gestión de prestaciones sociales, a la promoción de la investigación y desarrollo, a la amplia y diversificada difusión de la cultura por todos los niveles de la sociedad, etc.; tareas cada una de las cuales encierra, a su vez, una amplia gama de complejidades<sup>103</sup>.

#### 4.2. Legitimidad de los esquemas conceptuales de la Hacienda Funcional

A nuestro modo de ver la legitimidad de la actuación de la hacienda funcionalista se encuentra en los objetivos o fines asumidos por el Estado en la medida en que éstos adquieren relevancia jurídica mediante su constitucionalización.

En este contexto, los principios rectores de la política social y económica acogidos a lo largo de la Constitución bajo epígrafes de diversa índole –derechos sociales, de la familia, etc.,– constituyen la delimitación constitucional de la discrecionalidad u opciones políticas según las cuales el legislador puede actuar.

El poder legislativo debe asignar los recursos de forma equitativa y conforme a ellas, hasta el punto de que, como señala autorizada doctrina, el descuido absoluto por parte de los poderes públicos de estos mandatos podría significar un comportamiento inconstitucional y arbitrario por inactividad, semejante a la desviación de poder administrativo por idéntica causa<sup>104</sup>.

Nada de esto implica la vinculación o sometimiento del legislador a un programa cerrado o la imperativa consecución de determinados fines, sino una vinculación cualitativa en la asignación de los recursos que excepcionalmente también lo será cuantitativa.

Tal vinculación, por otra parte, reviste carácter jurídico en tanto que la Constitución, como norma suprema y de inmediata aplicación, convierte en necesarias ciertas decisiones.

Además del valor jurídico otorgado a los fines constitucionales, la Hacienda Pública ya no funge como supra estructura vigilante, sino que, como parte informante del desarrollo económico, es un actor más en el juego macroeconómico.

Su nivel de influencia le otorga una función protagónica importantísima en comparación con el resto de participantes en la economía de mercado, en tanto que deviene juez y parte de un proceso que considera debe llevar al desarrollo e igualdad de hecho de todos los individuos inmersos en esa sociedad de la que es parte formante e informada.

---

<sup>103</sup> GARCÍA-PELAYO, M., *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Universidad, Madrid, 1985, pp. 174 y 175.

<sup>104</sup> Vid., AMATUCCI, A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene Editore, Napoli, 2004, pp. 55-57.



A la vez, es inherente a la Hacienda Funcional la utilización del sistema impositivo como instrumento de desarrollo en el entendido que éste es un medio eficaz de incidencia en las diversas áreas de actividad económica y social del individuo.

En definitiva, como contraposición a la concepción liberal del sistema, el social impone al Estado una obligación de hacer en pro de la materialización de derechos de índole diversa, hasta entonces reconocidos como derechos desde un punto de vista formal, pero no llevados a su concreción fáctica. Ello delinea la actividad de la Hacienda Pública dentro del sistema hacia la asunción de una serie de objetivos en línea con la materialización del Estado social de Derecho

Con ello, es importante denotar la conexión existente entre fines constitucionales, Hacienda Funcional y Estado social de Derecho. Es este el marco en el cual se debe situar el uso de las medidas tributarias de intervención pública, en tanto que de forma indudable inciden por sus efectos económicos en un ordenamiento que se pretende ver afianzado y desarrollado mediante su uso con lo que a su vez, y de forma consecuente, se constituyen como instrumentos de la Hacienda Funcional en la consecución de objetivos constitucionalmente previstos en un Estado social de Derecho.

#### 5. El uso de las medidas tributarias de intervención pública

Tal y como tuvimos oportunidad de señalar anteriormente, el uso de las medidas de intervención pública en el ámbito tributario se ciñe a tres categorías fundamentales: los tributos con fines extrafiscales, los beneficios tributarios y los recargos con fines extrafiscales.

En lo que atañe a los tributos, nada impide el uso extrafiscal de sus especies en vía teórica. La práctica señala que la especie más utilizada es el impuesto, y entre éstos, los impuestos ecológicos.

La utilización de los impuestos para fines de protección ambiental ponen de manifiesto el carácter bifronte de estos instrumentos, en tanto que siendo impuestos, por una parte obedecen a los principios de justicia tributaria, y en especial el de capacidad contributiva, mientras que por otro, asientan la legitimidad de su uso predominantemente ambiental en la cláusula constitucional que asegura la protección del medio ambiente a través del mandato del principio quien contamina paga.

Así pues, los tributos con fines extrafiscales constituyen medidas tributarias de intervención pública que deben situar su legitimación constitucional en los principios de justicia tributaria, y entre estos el de capacidad contributiva, y por otra parte, en un fin extrafiscal expresamente contenido en la Constitución.

Este tipo de instrumentos funcionan como estructuras que gravan aún más la capacidad contributiva de los sujetos, provocando consecuentemente un aumento de la presión tributaria en el sujeto pasivo del tributo con fines extrafiscales, situación que viene legitimada por la consecución del fin extrafiscal expresamente acuñado en una disposición de rango constitucional..

Por su parte, los beneficios tributarios constituyen medidas tributarias de intervención pública que minoran la carga tributaria mediante vía derogatoria y actúan en sede

promocional. Puesto que funcionan como instrumentos que suponen como efecto principal el no pago total de un tributo, o el pago parcial de la carga tributaria debida, la forma en que realizan tal cometido es mediante la derogación de la efectividad jurídica de los elementos cuantitativos del tributo. Esta situación debe estar legitimada por la consecución de un fin extrafiscal expresamente acogido en el texto constitucional.

Los recargos, por su parte, son instrumentos tributarios que utilizan la estructura cuantitativa de un tributo previamente existente, para incrementar la cuota tributaria final del mismo. Su utilización se reserva en razón de las necesidades de financiación de los demás niveles de gobierno en los Estados de estructura compleja. Cuando tal gravamen extra se presenta como una vía de realización de un fin extrafiscal, estaremos en presencia de un recargo con fines extrafiscales.

Los tres instrumentos se presentan como medidas tributarias que tienden a la realización de las exigencias de la igualdad material, de lo que se sigue, conforme a las notas que conforman este principio, que deben estar supeditadas a sus exigencias. En el caso de los beneficios tributarios, por cuanto no se realiza una acción estatal que supone la intervención de derechos fundamentales, el medio de contención de los mismos nos remite al análisis de razonabilidad de la medida, esto es, la determinación de un motivo justo y razonable que justifique la no tributación de una manifestación de capacidad contributiva, además de las limitantes establecidas por la teoría de la justa no imposición a la que haremos referencia posteriormente en la lección correspondiente.

Respecto de los tributos y recargos con fines extrafiscales, por cuanto su modo de operar puede vulnerar el derecho fundamental de los contribuyentes a sufragar sus gastos públicos según su capacidad contributiva, tales instrumentos encuentran su punto de contención en las exigencias del principio de proporcionalidad, es decir, el control de legitimidad constitucional de los mismos se ciñe a la superación de los test de la proporcionalidad: necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto.

Consecuentemente, las medidas tributarias de intervención pública encuentran la base de su utilización en la realización de los postulados de la igualdad, en el marco de un Estado social de Derecho que imbuye el actuar del Estado y la sociedad en los cánones del principio de solidaridad.

Al realizar los cometidos de la igualdad, inevitablemente se estará interviniendo en el cúmulo de derechos y garantías de los contribuyentes, y fundamentalmente en el derecho de contribuir al sufragio de los gastos públicos conforme la capacidad contributiva de los sujetos, de lo que se sigue que la medida en cuestión, a efectos de ser constitucionalmente legítima, supere las exigencias del principio de proporcionalidad.



## **Lección 10. La obligación jurídico tributaria, los elementos constitutivos del tributo: especial referencia al hecho imponible**

### **Sumario**

1. Introducción, 2. Concepto de obligación tributaria, 2.1. Obligación ex lege, 2.2. Obligación de Derecho público, 2.3. Obligación de dar, 3. El hecho imponible, 3.1. Apreciaciones introductorias, 3.2. Elemento subjetivo, 3.3. Elemento objetivo, 3.3.1. Aspecto material, 3.3.2. Aspecto espacial, 3.3.3. Aspecto temporal, 3.3.4. Aspecto cuantitativo, 4. Los supuestos de no sujeción, 5. Las exenciones tributarias

#### **1. Introducción**

Los elementos constitutivos del tributo se encuentran fuertemente relacionados con el concepto de la obligación jurídico tributaria. Tales elementos constituyen las estructuras que otorgan forma y contenido al gravamen, y permiten la cuantificación de la carga que debe enterarse al Estado para el sufragio de los gastos públicos.

En ellos se conjugan las exigencias de los diversos principios de justicia tributaria, tanto de naturaleza material como formal. Así pues, si por determinación de los principios de legalidad y reserva de ley los tributos y sus elementos constitutivos deben ser determinados por una norma con rango de ley, de otra parte al crearse deben incidir sobre índices de capacidad contributiva, es decir, de riqueza real, efectiva y actual denotada a través de la renta, el patrimonio o el gasto, que en conjunto tiendan a un gravamen progresivo de la misma a efectos de realizar los postulados de la igualdad formal y sustancial.

Los elementos constitutivos del tributo deben ser, coherentemente, un fiel reflejo del contenido material de los mandatos de optimización de la justicia tributaria, cuya efectividad estará determinada en el presupuesto de hecho determinado por el legislador según las posibilidades fácticas y jurídicas que ofrezca el tributo en cuestión y, sobre todo, el índice de capacidad contributiva que tenga a bien gravar.

#### **2. Concepto de obligación tributaria**

Según nuestro Código Tributario en su arto. 12, la obligación tributaria consiste en la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, conforme lo establecido en el presente Código, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

En el segundo acápite de este mismo artículo, añade nuestro CTr. que la obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure con garantías reales y las establecidas en el Código para respaldo de la deuda tributaria, entendiéndose ésta como el monto total del tributo no pagado, más los recargos moratorios y multas cuando corresponda. La obligación tributaria, añade el código, es personal e intransferible, excepto en el caso de sucesiones, fusiones,

absorciones, liquidaciones de sociedades y de solidaridad tributaria y aquellas retenciones y percepciones pendientes de ser enteradas al Fisco, como casos enunciativos pero no limitativos.

De esta definición legal despuntan una serie de características que hacen de la obligación tributaria un concepto claro dentro del mundo impositivo, y trascendente a efectos de la determinación de los tributos sujetos a ella.

### 2.1. Obligación *ex lege*

En primer lugar cabe destacar la naturaleza legal de la misma. En tanto que emana de la ley, y sus efectos jurídicos se establecen a través de lo determinado por la misma, la obligación jurídico tributaria pertenece dentro del cúmulo de obligaciones admitidas por el Derecho, a la especie de obligaciones legales o *ex lege*.

De ello se colige que la obligación tributaria surge en el momento de la realización del presupuesto de hecho establecido por el legislador como fuente de la misma, y que no entra en juego para su determinación y configuración, la voluntad del contribuyente. Éste es libre de realizar o no el mandato contenido en el presupuesto de hecho, pero una vez realizado tal mandato, surge inexorablemente el vínculo obligacional. Así pues, la conjunción de ambos elementos, la voluntad del contribuyente y el mandato del presupuesto de hecho, constituyen el elemento generador de la obligación jurídica

### 2.2. Obligación de Derecho público

En tanto que es una obligación que surge de la ley, de ello se infiere su carácter de obligación de Derecho público, cuyo contenido y régimen jurídico es de carácter público, consecuentemente ajeno a la voluntad de las partes y diversa por ello de las obligaciones privadas.

Por esta razón surge la indisponibilidad en cuanto al establecimiento del *an* y el *quantum* del crédito tributario y demás elementos adjetivos del mismo, en tanto que no entra a fungir un papel activo de ninguna naturaleza la voluntad del sujeto pasivo de la misma.

Es por esta razón, también, que en la base de la misma se erige un interés público o colectivo en el cobro del tributo, para efectos de sufragio de los gastos públicos, de lo que se sigue la justificación de las amplias garantías a la que ley alude para hacer efectivo el crédito del Estado.

### 2.3. Obligación de dar

Como se infiere de la propia noción de tributo, la obligación tributaria consiste en una obligación de dar, y más específicamente, una obligación de dar de carácter pecuniario, aunque en ocasiones quepa la posibilidad de utilizar otros elementos patrimoniales para satisfacer el pago de la misma, y en los casos taxativos que la ley establezca para tales efectos como medios de extinción del vínculo.

### 3. El hecho imponible

#### 3.1. Apreciaciones introductorias

Nuestro Código tributario se refiere al hecho imponible de la obligación tributaria como hecho generador, el cual define como el presupuesto de hecho establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

De forma análoga a lo que sucede con el resto de presupuestos de hecho que dan origen a una obligación legal, el hecho imponible posee una serie de elementos y aspectos que le dan forma como estructura cuantitativa del tributo.

El principal elemento que debemos recalcar en este punto es la llamada a un índice de capacidad contributiva como noción principal que debe acoger el presupuesto de hecho. Para que tal hipótesis normativa rinda efectos jurídicamente legítimos, debe recabar una manifestación de capacidad contributiva entendida en los términos aludidos en la lección correspondiente.

Esto quiere decir que será constitucionalmente ilegítimo aquel hecho imponible que no acuñe un índice de capacidad contributiva como elemento fundamental de la hipótesis normativa. Sin capacidad contributiva no puede existir el hecho imponible como tal.

Tal exigencia, nos lleva al por qué de la denominación del hecho imponible, en dejación de la terminología aceptada por nuestro legislador en el CTr. al denominarlo hecho generador.

Toda hipótesis normativa conlleva ante su realización en el plano concreto la generación de una situación jurídica que supondrá la determinación de un deber por parte de quien realiza tal supuesto. En el caso que nos ocupa, las normas tributarias generan obligaciones de diversa índole que no necesariamente nos remiten a la sustancial obligación del pago del tributo para cumplir con el deber de sufragio de los gastos públicos según su capacidad contributiva.

Así por ejemplo, encontramos disposiciones normativas en el Código Tributario que imponen deberes formales tales como llevar registros contables, resguardar documentos soportes, registrarse como contribuyente ante la Administración Tributaria, etc. Cada uno de ellos constituye un hecho generador de obligaciones formales que en el caso concreto no originan la obligación sustancial del pago del tributo, ni recaban una manifestación de capacidad contributiva.

Al ser un requisito de la creación de un tributo el que su hipótesis normativa incorpore un índice de capacidad contributiva, tal exigencia significa que en el caso en concreto surgirá la aptitud del contribuyente para sufragar gastos públicos, lo que hace de tal hipótesis un hecho *imponible* a los efectos antes dichos.

Por esta razón, el presupuesto de hecho cuya realización en el caso concreto da origen a la obligación tributaria más allá de ser un hecho generador de tal deber, es un hecho que se reputa *imponible* para que el Estado realice sus gastos públicos, lo que nos lleva a tener claramente diferenciadas las nociones de hecho generador, por una lado, y hecho

imponible por el otro, así como a decantarnos por la última de las denominaciones a efectos de este estudio, entendiendo que todo hecho imponible constituye un hecho generador, pero no todo hecho generador es un hecho imponible.

En esta línea de argumentación también conviene señalar que no debe confundirse la noción de hecho imponible con la de materia imponible u objeto del tributo. Ésta hace referencia a la realidad fáctica, al elemento o hecho de la realidad sobre la que recae el tributo, coincidente con los índices de capacidad contributiva sobre los que por disposición constitucional debe recaer el tributo, es decir, la renta, el patrimonio o el gasto. Así pues, puede haber diversidad de tributos que confluyan sobre una misma materia imponible, por ejemplo, el IVA e ISC en el caso del gasto o consumo.

Por otro lado, debemos recalcar la naturaleza exquisitamente jurídica del hecho imponible. Es una situación totalmente distinta el que el objeto del tributo o la materia imponible suponga una realidad económica, y que el hecho imponible basado sobre tal realidad posea naturaleza económica. Una vez determinado por el legislador los respectivos presupuestos de hecho conforme a los cuales determinar el tributo, se sigue el carácter eminentemente jurídico del mismo y consecuentemente no económico.

De las definiciones acuñadas por nuestro Código Tributario se concluye que el tributo constituye una obligación de dar de contenido patrimonial en virtud de la cual, una vez realizado el contenido del presupuesto de hecho de forma voluntaria, el sujeto pasivo se encuentra obligado a la realización de los diversos deberes tributarios que emanan de la misma.

De ello se colige la existencia de dos elementos fundamentales en la conformación del presupuesto de hecho, íntimamente vinculado con el concepto de obligación tributaria: el elemento objetivo y el elemento subjetivo.

### 3.2. Elemento subjetivo

El elemento subjetivo del hecho imponible se refiere al sujeto que debe resultar gravado una vez se ha realizado el presupuesto de hecho.

En ocasiones habrá un solo sujeto vinculado a la realización de los deberes tributarios, mientras que en otras se referirá a una pluralidad de sujetos obligados a los mismos. De ello se sigue que la determinación detallada del elemento subjetivo del tributo se establecerá a partir de las diversas situaciones pasivas a las que nuestro Código hace referencia.

En este sentido, el elemento subjetivo del hecho imponible hace referencia al sujeto pasivo de la potestad tributaria normativa, el cual no debe confundirse con el sujeto pasivo de la potestad de imposición.

### 3.3. Elemento objetivo

El elemento objetivo consiste en el hecho mismo, acto u operación que resulta sujeto al tributo, el cual posee cuatro aspectos que explican su noción.

### 3.3.1. Aspecto material

Constituye el propio hecho, acto, negocio estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste en una manifestación de capacidad contributiva, sea como renta, patrimonio o gasto.

Según la forma en que la ley los formule puede dar lugar a hechos imponibles genéricos o específicos. Los primeros constituyen supuestos no citados expresamente por la norma, pero subsumibles en su delimitación global, mientras que los específicos serán los expresamente detallados en ella. Ejemplo del primer caso lo constituye el impuesto sobre la renta, que determina genéricamente la vinculación de la renta neta de fuente nicaragüense cual concepto abstracto al impuesto sobre la misma, y de los segundos, el impuesto de timbres fiscales, que establece claramente que por el papel sellado de protocolo se pagarán C\$ 5, y por el de testimonio C\$ 3.

### 3.3.2. Aspecto espacial

Indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta. Condiciona la eficacia espacial de la norma jurídica, con lo que consecuentemente nos remitimos a ese apartado para complementar el presente. En todo caso, rige la regla general establecida por el arto. 29 CTr., que determina que:

“el hecho generador se considerará ocurrido en el lugar donde se hayan realizado los actos, circunstancias o elementos constitutivos del presupuesto de hecho legal, o donde se haya realizado el último de aquellos cuando hubieren acaecido en diferentes lugares o donde la ley considere que se han realizado”.

Es necesario vincular este aspecto con el tema de la eficacia espacial de las normas tributarias. En tal apartado decíamos que es necesario diferenciar la vigencia de la norma en un espacio geográfico determinado, de los hechos subsumibles en la hipótesis normativa.

Efectivamente, cuando hacemos referencia al aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible diciendo que determina el lugar de producción del mismo, en el fondo ello significa el lugar de realización de la manifestación de capacidad contributiva contenida en la hipótesis normativa.

Esto implica que habrá situaciones en las cuales tales manifestaciones de capacidad contributiva podrán realizarse en un ámbito distinto del de vigencia de la norma tributaria, de lo que se sigue que habrá casos en los cuales las normas nicaragüenses gravarán actos que se realicen fuera del territorio nacional, situación coincidente con lo determinado por nuestro Código Tributario arriba citado.

### 3.3.3. Aspecto temporal

Reviste una singular importancia en la ordenación jurídica del hecho imponible, determinando el instante en que éste se entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el devengo del tributo.

El devengo del tributo expresa el momento en que se ha realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria o el derecho de crédito a favor del Estado.

La ley tributaria es la que fija exactamente el momento exacto del devengo, aunque rige la regla general establecida en el art. 29 CTr.:

“el hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado los actos o circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden; o
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas definitivamente de conformidad al derecho aplicable.

En el caso de tributos que se apliquen sobre documentos referentes a actos o contratos, la simple emisión de los mismos origina el hecho generador que configura la obligación tributaria.

Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se considerará perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en el del cumplimiento de su condición.”

Así pues, atendiendo a cómo concurre el factor tiempo en la realización de presupuesto de hecho, se dividen los tributos en periódicos o instantáneos. Los instantáneos contemplan supuestos o hechos que se agotan con su mera realización en un momento determinado y concreto, pudiendo fijarse el aspecto temporal es ese exacto instante, así por ejemplo, el momento de compra venta del bien mueble a efectos del IVA.

Los tributos periódicos presentan hechos imposables cuya realización se prolonga a lo largo del tiempo, produciéndose de forma continuada o con tendencia a reproducirse, como ocurre con la titularidad de un patrimonio o la obtención de renta.

En este caso se trata de una realización continua de la manifestación de capacidad contributiva acuñada en la hipótesis normativa, para la cual se hace necesario determinar un segmento temporal a efectos de su cuantificación, o dicho de otro modo, un período impositivo.

Así pues, por ejemplo, ocurre en el caso del impuesto sobre la renta, en el cual la creación de la renta, entendida como índice de capacidad contributiva de creación continua, se acota en el período impositivo que decorre del 1 de julio de un año, al 30 de junio del año siguiente.

En este sentido, el segmento temporal al que la ley sujeta la realización del presupuesto de hecho da origen al concepto de período impositivo, el cual integra el aspecto temporal de los impuestos periódicos. De cada período surgirá una obligación, y el tributo devengado en cada uno de ellos será autónomo y diferenciado respecto a los de períodos anteriores y posteriores.

### 3.3.4. Aspecto cuantitativo

Este aspecto del elemento objetivo del hecho imponible expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Habiendo tributos fijos y variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto (volumen de renta, valor del bien inmueble, o del bien transmitido), pues en los fijos su hecho imponible no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su medición (por ejemplo, el caso del papel sellado de protocolo y testimonio).

### 4. Los supuestos de no sujeción

Los supuestos de no sujeción constituyen circunstancias, hechos o negocios que se encuentran fuera de la consideración del hecho imponible y que significan el no gravamen de tales actividades. Implican la delimitación del hecho imponible por vía negativa, en tanto que establecen qué es lo que no se encuentra comprendido por el presupuesto de hecho, y consecuentemente, a la obligación jurídico tributaria.

El criterio es sumamente amplio y en ocasiones considerado como innecesario, en tanto que si el hecho imponible determina por vía positiva los diversos elementos de la obligación tributaria, la delimitación por vía negativa de aquello que no se encuentra sujeto al tributo no es necesaria.

Sin embargo, los supuestos de no sujeción entran en la lógica normativa del principio de seguridad jurídica, ofreciendo certeza en la aplicación del Derecho, y sobre todo, en la determinación de la deuda tributaria.

Así pues, los supuestos de no sujeción hacen referencia a la materia extratributaria que el legislador decide incluir en la regulación de algunos impuestos a efectos de ofertar seguridad jurídica. En Nicaragua, ejemplos de tales supuestos son los ingresos no constitutivos de renta, establecidos en el arto. 11 de la ley de equidad fiscal para el impuesto sobre la renta, en el que se excluyen del hecho imponible del IR, por ejemplo:

1. Los premios de la Lotería Nacional, excepto aquellos superiores a 50 mil córdobas
2. El décimo tercer mes, o aguinaldo;
3. Los representantes diplomáticos nicaragüenses, si están sometidos a prestación análoga en el país donde está situada la representación;
4. Las remuneraciones que reciban las personas naturales residentes en el extranjero y que ocasionalmente presten servicios técnicos al Estado o instituciones oficiales, siempre y cuando dichas remuneraciones fuesen donadas por gobiernos, instituciones extranjeras o internacionales, etc.

### 5. Las exenciones tributarias

Si los supuestos de no sujeción constituyen una forma de delimitación del hecho imponible por vía negativa, diciéndonos qué es lo que no se encuentra sujeto a la obligación tributaria, las exenciones constituyen vías de derogación de la eficacia jurídica del hecho imponible en vía positiva.

Como señala GONZÁLEZ GARCÍA, la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero. En este sentido, la exención no hace más que restablecer la situación de equilibrio existente con anterioridad a la realización del hecho imponible, situación que el legislador considera preferible<sup>105</sup>.

Importante es señalar en todo caso, que la exención funciona como una estructura minorativa del tributo en la sede del hecho imponible, y que toda vez que en esta sede se realice la derogación de la efectividad jurídica del mismo, la denominación técnica de la figura es exención.

Ahora bien, encontramos dentro del cúmulo de exenciones, exenciones de carácter técnico y exenciones extrafiscales. Las primeras obedecen a realizar los criterios técnicos de la capacidad contributiva, tales como las deducciones por razón de gastos familiares, y las segundas a los criterios de realización de fines extrafiscales, en las que se incluyen toda la gama de medidas tributarias para el desarrollo económico. Éstas últimas entran en la consideración de los beneficios tributarios, como una especie de los mismos, y a un nivel mucho mayor, al de las medidas tributarias de intervención pública.

Por otro lado, encontramos exenciones objetivas y subjetivas. Las primeras derogan la eficacia jurídica del elemento objetivo del hecho imponible, mientras que las segundas derogan la eficacia jurídica del elemento subjetivo de la hipótesis normativa.

---

<sup>105</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p. 207.



## **Lección 11. La base imponible, el tipo de gravamen y la cuota tributaria como elementos cuantitativos de la obligación tributaria**

### **Sumario**

1. La base imponible, 2. Significado de la base imponible, 3. Clasificación de la Base imponible, 4. El tipo de gravamen, 5. La cuota tributaria

#### **1. La base imponible**

La base imponible constituye el elemento del tributo que permite cuantificar el hecho imponible. Constituye la expresión cifrada del hecho imponible. Es decir, si el hecho imponible constituye el elemento de determinación del nacimiento de la obligación tributaria, la base imponible, a la vez que el tipo, actúan como elementos de cuantificación de la obligación tributaria; sirven para cuantificar el objeto de esa obligación que no es otro que la prestación tributaria.

La base se encuentra ceñida a los mandatos del principio de reserva de ley. Asimismo, dada su función de determinación de la cuantía del tributo, los elementos de cuantificación se encuentran directamente vinculados por el principio de capacidad contributiva, y en general, de los que despuntan de los arts. 114 y 115 Cn.

Así pues, la base imponible funge como medio de determinación de la capacidad contributiva relativa de cada contribuyente, sobre todo al incluirse dentro de sus elementos negativos, las deducciones por cargas familiares.

Por esta razón, justamente la base imponible es considerada como la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible. Permite la cuantificación de éste o de alguno de sus elementos.

#### **2. Significado de la base imponible**

Cuando el hecho imponible constituye por su aspecto material un hecho imponible abstracto, de ello se llega a la necesidad de someter este tributo a un proceso de liquidación. Consecuencia primaria de ello es que la cuantificación del mismo haya de darse conforme a los criterios aditivos y minorativos contenidos en la base imponible, y también, que el hecho imponible respectivo sea susceptible de ser realizado en distinto grado o con distinta intensidad.

El primer significado o función que atañe a la base, consecuentemente, es servir de medida de la capacidad contributiva que en abstracto denota el hecho imponible. Así pues, el volumen de renta, el valor del patrimonio o del bien gravado, el importe de la contraprestación satisfecha por el consumo, etc., son en una primera aproximación, la base imponible de los tributos que recaen sobre esos índices o manifestaciones de capacidad contributiva.

En virtud de esta relación estrecha entre hecho y base imponible, la congruencia lógica y jurídica entre uno y otro ha de exigirse con todo rigor, evitando que una cuidada selección del hecho imponible por el legislador quede desvirtuada por una definición normativa de las bases imponibles que se aleje de esa función medidora. Así pues, a la definición normativa del hecho imponible, debe corresponder una base imponible coherente con ella, obtenida en atención a sus aspectos y elementos, no a criterios o factores extraños a los que integran el presupuesto de hecho legalmente tipificado.

De ello se sigue, en lo que toca a la posición de la base imponible en la estructura lógica y jurídica del tributo, que la base imponible ya cuantificada se relaciona con el *pasado* al encontrarse íntimamente unida con el hecho imponible, y con el *futuro*, en cuanto sirve de plataforma para aplicar el tipo de gravamen.

Así pues, en este juego de relaciones la base imponible constituye un eslabón cuyas principales funciones son: medir la capacidad contributiva relativa del sujeto y determinar la cantidad que en principio ha de constituir la cuota. Si una medición falsa del hecho imponible y de la base imponible, falsea la cuota, de ello se sigue que la medición correcta de la base es fundamental para adecuar el tributo a las exigencias de la justicia tributaria.

Coherentemente, la segunda función que atañe a la base es servir como elemento de cuantificación del tributo. Aplicando sobre ella los tipos de gravamen se obtendrá la cuota tributaria, constituyendo así el primer eslabón lógico y jurídico de las operaciones de liquidación.

### 3. Clasificación de la Base imponible

Respecto a las clases de base imponible hay múltiples criterios y tipologías resultantes de ellos. Limitándonos a las que más relevancia tienen hoy en día en el derecho positivo vigente, cabe distinguir ante todo entre base imponible y base liquidable. Esta última es el resultado de practicar en la base imponible las reducciones establecidas por la Ley propia de cada tributo.

Una segunda clasificación es la que distingue entre bases monetarias y bases no monetarias. Su importancia reside en que según la naturaleza de una u otra se aplicará uno u otro tipo de gravamen, ya que debiendo obtenerse en todo caso una suma de dinero como cuota del tributo, la base monetaria permite aplicar directamente sobre ella los porcentajes establecidos por la ley, mientras que las no monetarias deberán gravarse por aplicación de cantidades monetarias sobre las unidades físicas o de otro tipo que la expresen.

### 4. El tipo de gravamen

El tipo de gravamen constituye la expresión cifrada de la cantidad a pagar como tributo, fijada por la ley para cada grado o escalón de la base imponible o por cada unidad o conjunto de unidades de la misma.

Los tipo de gravamen pueden referirse a bases imponibles monetarias (expresadas en dinero) o bases imponibles no monetarias.

En el caso de las bases imponibles no monetarias, el tipo de gravamen puede revestir las siguientes modalidades:

1. La ley fija una cantidad a pagar por cada unidad de la base.
2. la ley fija una cantidad a pagar por cada conjunto de unidades de la base (cada 10, cada 100, etc.)
3. la ley fija una cantidad a pagar por cada uno de los grados o escalones de la base imponible que ella misma señala.

En este último caso puede decirse que el tipo de gravamen, entendido este concepto tal y como se ha definido en sentido amplio, coincide con la cuota a ingresar. Es necesario aclarar que cuando se habla de tipos de gravamen referidos a bases no monetarias se utiliza generalmente el concepto en forma más restringida, se aplicará únicamente a cantidades a pagar por cada unidad o conjunto de unidades de la base sin hacer referencia alguna a esta tercera categoría, en la que la cantidad a pagar aparece ya determinada para cada grado o escalón.

Referente a las bases monetarias, el régimen de actuación del tipo de gravamen puede ser:

1. la ley fija una cantidad a pagar por cada uno de los grados o escalones de la base.
2. la ley fija la cantidad a pagar en un X porcentaje de la base imponible. En este último caso, los tipos de gravamen pueden ser clasificados en
  - A. Proporcionales
  - B. Progresivos
  - C. Regresivos

Los tipos proporcionales son aquellos que no varían al variar la base imponible. Por su parte, son progresivos aquellos que aumentan al aumentar la base imponible de acuerdo con los grados fijados por la ley (caso del Impuesto sobre la renta en Nicaragua).

En este último sentido, la progresión puede ser continua y por escalones. Es continua si, una vez determinada la base, el tipo correspondiente al escalón en que se sitúa el total se aplica a toda ella para fijar la cuota, (IR en Nicaragua).

La progresión es por escalones cuando la cuota a ingresar es la suma de las cuotas correspondientes a las cantidades situadas dentro de cada escalón, a las que se le aplica la cuota propia de cada uno de ellos.

Los tipos regresivos son aquellos que disminuyen al aumentar las bases imponibles. La disminución puede ser también como en las progresivas: continua y por escalones. Esta última clasificación puede considerarse desterrada de los modernos sistemas tributarios, dado que es, en general, contraria al principio de capacidad contributiva.

## 5. La cuota tributaria

La cuota tributaria es la obligación cuantificada. Su montante, la cantidad a pagar por el deudor y la deuda tributaria en su sentido estricto y genuino. Es el componente esencial

de la deuda tributaria que es, como veremos en su momento, un concepto complejo (cuota, recargos a favor de entes públicos, intereses de demora, sanciones, etc.).

Todos estos conceptos no tienen sentido lógico ni jurídico sin la cuota, salvo las sanciones que pueden imponerse por el incumplimiento de determinados deberes. Así pues, en lo sucesivo se hará uso del término deuda tributaria (comprensiva de la cuota) y sin perjuicio de las matizaciones que sean precisas.

## Lección 12. Los beneficios tributarios y la Teoría de la justa no imposición

Los beneficios tributarios se insertan en el sistema tributario como una especie más del género denominado “Estructuras minorativas de la obligación tributaria”. Fungen dentro de las estructuras cuantitativas del tributo como medios de minoración o reducción de la carga tributaria final junto con las minoraciones técnicas, poseyendo una serie de características que las diferencian de éstas.

Los beneficios tributarios se yerguen sobre una serie de premisas que han sido consensuadas por la comunidad científica. En este sentido, los esfuerzos de la doctrina se han centrado sobre todo en la elaboración de una teoría de la justa no imposición que explicara la existencia y fundamentación de los beneficios como medio de desarrollo económico.

La más reciente aportación han sido las XXI Jornadas de Estudio del ILADT, en las que se llegó a una serie de premisas entre los representantes de los países ahí presentes que determinaron, fundamentalmente, la aceptación de los beneficios como medios de desarrollo económico y la creación de tal teoría<sup>106</sup>, según las siguientes ideas:

1. La finalidad esencial del tributo es la recaudatoria, sin perjuicio de que junto con ella puedan perseguirse otros fines que encuentran apoyo en el ordenamiento jurídico. Es indispensable, pero no suficiente, que el fin perseguido encuentre apoyo en el ordenamiento jurídico constitucional y que ese fin no perturbe el sentido de justicia presente en todo tributo.
2. En la medida en que los beneficios fiscales pretendan objetivos económico-sociales directamente relacionados con el desarrollo económico o una más equitativa redistribución de la renta, no pueden ser incompatibles con el principio de capacidad contributiva, pues aunque distribución de la renta y distribución de las cargas fiscales son operaciones sustancialmente distintas, una equitativa distribución de las cargas fiscales puede ser el camino utilizado por el legislador para favorecer la equitativa distribución de la riqueza.
3. El establecimiento de beneficios fiscales, que en principio debe hacerse por ley, responde a la consecución de fines extrafiscales, de carácter económico o social, con el propósito de incentivar la realización de determinados comportamientos considerados deseables por el legislador.
4. Admitido que el tributo puede tener fines fiscales y extrafiscales, la extrafiscalidad debe estar sujeta a los siguientes límites:
  - a) temporales, en el sentido de limitar su duración, que a su vez constituya una garantía de aplicación;
  - b) de selectividad rigurosa;
  - c) cuantitativos, a fin de contribuir a su necesaria presupuestación y transparencia;
  - d) mediante evaluación y control permanente, con publicación;
  - e) de coordinación entre los diversos niveles de gobierno.

---

<sup>106</sup> Vid., INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Resoluciones de las XXI Jornadas de Estudios del ILADT*, AIDTL-ILADT, Barcelona-Génova, 2002, [http://www.iladt.org/documentos/detalle\\_doc.asp?id=391](http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=391)

Estas ideas son el reflejo de la heterogénea realidad existente en los países que las han consensuado. Pero sobre todo, coadyuvan en la identificación estructural de los beneficios tributarios según las características que a continuación se presentan<sup>107</sup>:

1. Los Beneficios tributarios constituyen tratamientos tributarios minorativos, que se introducen en el ordenamiento jurídico impositivo, mediante la incardinación de normas promocionales de carácter obligatorio.
2. Son instrumentos incentivantes, de índole prevalentemente extrafiscal.
3. Se refieren mediatamente a principios constitucionales en función promocional ligados a la efectividad del principio de igualdad sustancial.

Su diferencia con las minoraciones técnicas radica en la consecución de fines extrafiscales fundamentados en última instancia en los cánones de la igualdad sustancial, promocional o de hecho, mientras que las primeras obedecen a los cánones del principio de capacidad contributiva.

Según la estructura cuantitativa a la que se adhieran, los beneficios tributarios poseen diversas denominaciones. Así pues, estos serían

| <b>Estructura cuantitativa</b> | <b>Beneficio Tributario</b> | <b>Minoración Técnica</b>  |
|--------------------------------|-----------------------------|----------------------------|
| Hecho imponible                | Exención extrafiscal        | Exención técnica           |
| Base imponible                 | Bonificación                | Deducción técnica          |
| Tipo de Gravamen               | Tipo reducido               | Tipo de gravamen (técnico) |
| Cuota                          | Bonificación                | Deducción técnica          |

Establecido cuáles son las premisas de la teoría de la justa no imposición, las características estructurales de los beneficios tributarios y su denominación técnica, cabe señalar que el control de constitucionalidad parte de la interpretación que de los mismos pueda hacerse. Es decir, determinar si se está en presencia o no de un beneficio tributario, y a su vez, diferenciarlo de una minoración técnica supone un esfuerzo a realizar en vía interpretativa.

Es por ello que aparece fundamental en el análisis de los beneficios tributarios los medios de interpretación, puesto que en razón de éstos es que se dilucidará la calidad de la estructura minorativa tributaria, bien como beneficio, o bien como minoración técnica.

<sup>107</sup> Tales ideas surgen de las aportaciones de FICHERA, Franco., *Le Agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 148 y 167, asimismo *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, pp. 102 ss; y los siguientes artículos: FICHERA, F. "Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori", *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1997, pp. 486; FICHERA, F., "L'extrafiscalità nell'ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca", *Dir. Prat. Trib. Vol. I*, 1974, pp. 592 ss. La literatura básica existente implica tomar en consideración: LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milano, 1968; AMATUCCI, A., "Medidas para el Desarrollo Económico", en *XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Vol. I, Parte I, AIDTL-ILADT, Barcelona-Génova, 2002, y "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1975; y SAINZ De BUJANDA, F., "Teoría Jurídica de la Exención Tributaria-Informe para un Coloquio", en *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963; también en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Edersa, Madrid, 1964.

Punto aparte merece señalar el medio de control de constitucionalidad de los beneficios tributarios. Mientras que las medidas tributarias de intervención pública suelen verse controladas a través de los cánones del principio de proporcionalidad, la naturaleza propia de los beneficios tributarios impide este tipo de control.

El test de proporcionalidad es aplicable en el caso de medidas que incidan sobre el derecho fundamental de contribuir según la propia capacidad contributiva. Únicamente en presencia de un instrumento que afecte este derecho fundamental es posible el control de proporcionalidad. El caso de los beneficios tributarios no es este, puesto que como señala FICHERA:

“los beneficios fiscales no pueden encontrar en la capacidad contributiva un parámetro directo de confrontación porque no se trata de carencia de capacidad contributiva, sino de una valoración diversa de una capacidad contributiva que de todas formas existe... el principal tipo de control en materia de delimitación de los beneficios fiscales se refiere a su legitimidad en la búsqueda del principio general de igualdad. En este caso, se trata de las incongruencias e irrazonabilidades que vician la escogencia legislativa de diferenciaciones comparadas, por ejemplo, con otras delimitaciones operadas por la misma ley ordinaria”<sup>108</sup>.

Así pues, no existiendo afectación al principio de capacidad contributiva por parte de los beneficios tributarios, no es posible someterlos al control de proporcionalidad. En todo caso, es el control de razonabilidad de la medida el instrumento idóneo para determinar su casación constitucional.

El control de razonabilidad impone la búsqueda de un motivo constitucional justo y razonable que permita operar la diferenciación permitida por el principio de igualdad, a efectos de tratar de una forma desigual una situación de igualdad tributaria en los términos de la capacidad contributiva, y según la naturaleza del instrumento tributario.

Así pues, significa encontrar una cláusula constitucional que justifique y legitime que en torno a dos personas que posean una misma capacidad contributiva, una de ellas tribute menos, o de hecho no tribute, en aras de la consecución de un motivo justo y razonable que coadyuve a la búsqueda del bien común.

De no encontrarse tal motivo estaríamos en presencia de un privilegio disfrazado, que correspondientemente debe ser expulsado del ordenamiento jurídico por inconstitucional.

---

<sup>108</sup> FICHERA, F., *Le Agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 148 y 167.

## Lección 13. La imposición con finalidades extrafiscales: Fundamentos y límites

### Sumario

1. El derecho promocional. Estructuralismo vs. Funcionalismo. Formas que adopta éste último  
2. El impuesto con fines extrafiscales en los esquemas del Derecho Promocional  
2.1. Notas introductorias 2.2. Identificación de los impuestos con fines extrafiscales 3.  
La regla de prevalencia condicionada en los impuestos con fines extrafiscales

1. El derecho promocional. Estructuralismo vs. Funcionalismo. Formas que adopta éste último

Las distintas concepciones que sobre la forma de Estado se han adoptado a lo largo del siglo veinte han determinado el paso de un Estado abstencionista, protector y excesivamente garantista, a un Estado de sesgo intervencionista en la esfera de derechos y garantías de los ciudadanos.

Tal desarrollo histórico ha dado como resultado un conjunto de estructuras y funciones normativas que proyectan los postulados intervencionistas del Estado, de los cuales es necesario mencionar el surgimiento de los análisis estructural y funcional de las normas que, al paso del tiempo, han adquirido un nivel evolutivo al cual conciernen un entramado normativo e institucional heterogéneo.

El análisis estructural surge como manifestación del enfoque estructuralista propugnado por HART. Como fundador de la *jurisprudence* analítica<sup>109</sup> HART entiende el ordenamiento jurídico como la unión de normas primarias y secundarias<sup>110</sup> en el que las primeras se entienden como un *deber* por parte del individuo sometido a su radio de acción<sup>111</sup>, mientras que las normas secundarias son definidas como un *poder* por parte del sujeto<sup>112</sup>.

Tales normas, en virtud de lo que el autor denomina *rule of recognition* o norma de reconocimiento<sup>113</sup>, constituyen el fundamento de validez de todo ordenamiento jurídico<sup>114</sup>.

---

<sup>109</sup> BARBERIS, M., *Filosofia del Diritto*, Il Mulino, Bologna, 2000, p. 126.

<sup>110</sup> HART, H. L.A., “Norme primarie, norme secondarie, norme di riconoscimento”, en AAVV, *Filosofia del Diritto* (A cura di Paolo di Lucia), Il Mulino, Bologna, 2002, p. 243.

<sup>111</sup> *Ibid.*, p. 238.

<sup>112</sup> *Ibid.*, p. 239.

<sup>113</sup> *Ibid.*, p. 240.

<sup>114</sup> Di LUCIA, P., “Herbert L. A. Hart” en AAVV, *Filosofia del Diritto* (A cura di Paolo di Lucia), Il Mulino, Bologna, 2002, pp. 234 y 235. Cabe hacer referencia, tal y como señala BARBERIS, que la representación dicotómica del ordenamiento jurídico es una noción propia del derecho alemán del siglo XIX y XX, donde tanto IHERING como KELSEN tuvieron la oportunidad de establecer la existencia de una tipología dual de normas jurídicas con un ámbito de acción de diversa naturaleza que, fungiendo



De esta estructura dual otorgada al sistema jurídico es importante destacar la existencia de un amplio conjunto de disposiciones sujeto a la funcionalidad de las normas secundarias.

Ya que en la concepción *hartiana* éstas tienen como principal cometido el regular o concretar las obligaciones derivadas de las normas primarias, el ámbito de aplicación que a ellas atiende es amplio y posee variados matices. En particular, HART señala que:

“es verdad que la idea de regla no es en modo alguno simple... para hacer justicia a la complejidad de un sistema jurídico, es necesario distinguir entre dos tipos diferentes, aunque relacionados, de reglas. Según las reglas de uno de los tipos, que bien puede ser considerado el tipo básico o primario, se prescribe que los seres humanos hagan u omitan ciertas acciones, lo quieran o no; las reglas del otro tipo dependen en cierto sentido, de las del primero, o son secundarias en relación con ellas. Porque las reglas del segundo tipo establecen que los seres humanos pueden, haciendo o diciendo ciertas cosas, introducir nuevas reglas del tipo primario, extinguir o modificar reglas anteriores, o determinar de diversas maneras el efecto de ellas, o controlar su actuación, las reglas del primer tipo imponen deberes, las del segundo tipo confieren potestades, públicas o privadas. Las reglas del primer tipo se refieren a acciones que implican movimientos o cambios físicos; las del segundo tipo prevén actos que conducen no simplemente a movimiento o cambio físico, sino a la creación o modificación de deberes u obligaciones”<sup>115</sup>.

De ello, y en definitiva, es necesario destacar que las características estructurales del sistema jurídico en la concepción de HART nada nos dicen respecto a cuál debe ser el cometido del Derecho entendido como instrumento de regulación social<sup>116</sup>.

En este contexto BOBBIO considera importante develar los mecanismos del ordenamiento para realizar eficazmente las normas jurídicas, llegando a la conclusión que es imperativo introducir el análisis de la sanción jurídica y su función contrapuestas al criterio normativo-estructuralista, *per se* no dinámico e insatisfactorio para explicar las relaciones actuales de convivencia.

Nace de esta forma el análisis funcional de la norma. BOBBIO inicia resumiendo que los teóricos del Derecho han pretendido elaborar un estudio completo sobre la sanción basado en su aspecto negativo (fundamentalmente penal), y en consecuencia, restringido a este ámbito<sup>117</sup>.

---

coherente y conjuntamente, otorgan al ordenamiento jurídico una estructura funcional. BARBERIS, M., *Filosofía del Diritto*, Il Mulino, Bologna, 2000, p. 129.

<sup>115</sup> HART, H. L. A., *El concepto de Derecho*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1968, p. 101. Para otra visión dicotómica estructural (ordenamiento jurídico = sistema compuesto por normas de conducta [propias de un modelo liberal de Estado] y normas de organización [inherentes al modelo socialista]), Vid. VON HAYEK, F., *Derecho, Legislación y Libertad?*, Unión Editorial, Madrid, 1988, pp. 35 y ss.

<sup>116</sup> BOBBIO, N., “La funzione promozionale del Diritto rivisitata”, *Sociologia del Diritto*, XI/1984/3, pp. 9-11.

<sup>117</sup> BOBBIO, N., *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Edizioni di Comunità, Milano, 1977, p. 33. Aunque en adelante se cite con base en la versión original italiana, existe traducción al español de los fragmentos utilizados en esta sede en BOBBIO, N., *Contribución a la Teoría del Derecho (Edición a cargo de Alfonso Ruiz Miguel)*, Fernando Torres Editor, Valencia, 1980, pp. 357 y ss.

Para el autor es necesario que el concepto sanción jurídica sea analizado según las funciones que atañen al ordenamiento jurídico en un estadio promocional, por definición posicionado más allá del cariz restrictivo y protector propio del modelo de Estado liberal, e inmerso en los esquemas del Estado social y democrático de Derecho.

Debido a esto último la idea de sanción no se encuentra ligada en exclusiva al ámbito negativo antes referido que tiene como cometido principal el resarcimiento por la lesión de bienes jurídicos penalmente relevantes, sino que debe ampliarse a un concepto que integre las funciones que con aspecto positivo o promocional atañen al conjunto de normas.

Así, si el cúmulo de objetivos y fines del Estado está determinado por las normas constitucionales de promoción, se constituye de esta forma un “entramado jurídico-promocional”<sup>118</sup> en el que la noción de sanción conlleva importantes consecuencias y posee una estructura compleja.

En vía de principio en la concepción de BOBBIO debemos entender por sanción aquella respuesta o reacción que el grupo social expresa ante el comportamiento de un miembro del grupo social, de cualquier modo relevante tanto en sentido negativo como positivo, con el objetivo de ejercitar un control sobre el conjunto de comportamientos del grupo y de dirigirlos hacia ciertos objetivos previamente definidos. El mecanismo de funcionamiento establecido por BOBBIO en esta sede se resume de la siguiente forma:

“en la distinción entre sanciones negativas y positivas, es más que natural que la teoría política se tope con el mismo problema con el cual se han encontrado por siglos los juristas: una vez definido el poder como la capacidad que tiene un sujeto A de condicionar el comportamiento de un sujeto B, en otras palabras, de inducir a B a obrar del modo querido por A, y por lo tanto, en un modo distinto de aquél en el que habría actuado si A no existiese, surge inmediatamente la pregunta: ¿cómo nace este condicionamiento? Con todas las variaciones posibles, la respuesta es doble: el condicionamiento nace con la amenaza de un mal o con la promesa de un bien”<sup>119</sup>.

Para que desde un punto de vista jurídico tal sanción deba ser reconocida como tal, debe ser identificada como reacción a una violación de cualquier naturaleza, incluso económica, social o moral, que viene garantizada en última instancia por el uso de la fuerza<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> Tales objetivos deben ostentar un nivel de legitimidad y legalidad superior a cualquier otro que el agente controlador considere, por lo que deben buscarse en la Constitución las diversas opciones que aquél puede esgrimir. MARTÍNEZ LAGO, M. A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *REDF*. No. 57, 1987, pp. 386 y 391.

<sup>119</sup> BOBBIO, N., “La funzione promozionale del Diritto rivisitata”, *Sociologia del Diritto*, XI/1984/3, pp. 14 y 15.

<sup>120</sup> BOBBIO, N., *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Edizioni di Comunità, Milano, 1977, p. 39.

En principio, puede ser aplicada a comportamientos comisivos u omisivos, en razón de lo cual es válido distinguir medidas preventivas (*a priori*) y medidas sucesivas (*a posteriori*).

Las medidas preventivas promueven el comportamiento deseado suscitando una esperanza, o lo impiden provocando un temor (incentivos y desincentivos respectivamente), mientras que las sucesivas otorgan al comportamiento una reacción normativa positiva o negativa, esto es, premios o penas<sup>121</sup>.

En este contexto es posible inferir la existencia de medidas preventivas o sucesivas directas e indirectas. Las directas tienden a volver un comportamiento determinado imposible si se trata de medidas negativas, o necesitado si se trata de medidas positivas.

En relación con las medidas indirectas, tanto el comportamiento no deseado como el no buscado por el ordenamiento son siempre posibles, pero en todo caso su realización es cada vez más difícil o fácil, según sea la forma de actuación que la norma adopte<sup>122</sup>.

## 2. El impuesto con fines extrafiscales en los esquemas del Derecho Promocional

### 2.1. Notas introductorias

Las aportaciones de BOBBIO han servido de base para que la doctrina tributaria agudice el análisis de la norma impositiva.

Como sabemos, en el ámbito tributario la instrumentalización del impuesto para dar vida a los postulados del Estado social de Derecho hizo que las estructuras que los fundamentaban adquirieran un matiz poco analizado por la doctrina<sup>123</sup>.

---

<sup>121</sup> Vid., BOBBIO, N., *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Edizioni di Comunità, Milano, 1977, pp. 36 y ss. Acepta BOBBIO en este punto las críticas realizadas por GAVAZZI: “teniendo siempre presente la distinción entre estructura y función, yo habría distinguido los premios de los incentivos respecto a su estructura en el sentido que el premio sería el elemento de una norma condicionada del tipo «si haces *a*, puedes (pretender) *x*», y el incentivo, en cambio, el elemento de una norma técnica del tipo «si quieres *y*, debes *a*», mas los habría unido en la misma función (la función promocional). GAVAZZI sostiene que se debería decir lo inverso, o sea que es difícil distinguir premios e incentivos respecto a la estructura, ya que también el premio puede obrar, antes que sea atribuido, como incentivo, y el incentivo, hasta el momento en el cual es otorgado, en cualquier momento del *iter* de la conducta prevista por la norma puede fungir como premio, así es más fácil distinguirlos respecto a la función, ya que solamente la función del incentivo puede ser considerada promocional, mientras que la función del premio podría ser considerada más bien como retributiva, en analogía con la pena”. BOBBIO, N., “La funzione promozionale del Diritto rivisitata”, *Sociología del Diritto*, XI/1984/3, pp. 25 y 26. Vid., GAVAZZI, G., *Elementi di Teoria del Diritto*, Ed. Giappichelli, Torino, 1970, pp. 73 y ss.

<sup>122</sup> BOBBIO, N., *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Edizioni di Comunità, Milano, 1977, p. 36 y 40.

<sup>123</sup> Bien resumía TIPKE la situación al señalar que “el moderno Derecho Tributario está concebido con una doble finalidad ya que no sirve, exclusivamente, a la obtención de recursos sino que, al mismo tiempo, persigue dirigir la economía y la redistribución de la rentas y de los patrimonios”. TIPKE, K., “La ordenanza tributaria alemana de 1977”, *REDF No. 14*, 1977, p. 360; Vid., CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo*

El Derecho promocional fue utilizado entonces para explicar la configuración de institutos que vistos desde el prisma del estructuralismo impedían a la doctrina clásica establecer vías de legitimidad a su utilización en forma diversa a la que originalmente estaban destinados, tales como el impuesto<sup>124</sup>.

Ciertamente, en su momento se tuvo ocasión de señalar que el tributo era susceptible de instrumentalización para la obtención de un fin diverso del recaudatorio al analizar los impuestos especiales o los derechos de aduana.

Sin embargo, junto a esta forma inicial y clásica de “extrafiscalidad” la aparición de tributos que pretenden alcanzar fines diversos del recaudatorio gravando materias imponibles previamente sometidas al sufragio de los gastos públicos –de las cuales el tributo ecológico despunta como el más conocido– produjo una “crisis” en el sistema de principios de justicia tributaria material<sup>125</sup>.

Esta situación ha requerido una reinterpretación de los principios tributarios, para lo cual las aportaciones realizadas por el Derecho promocional han permitido a la doctrina,

---

regional), Universidad de Granada, Granada, 1981, pp. 85-88; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Los impuestos de ordenamiento económico”, *HPE No. 71*, 1981, p. 17; AMATUCCI, A., “Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva”, *Riv. Dir. Fin. Sc. F. Vol. I*, 1975, p. 395; CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los Tributos”, *RDFHP No. 213*, 1991, pp. 456 y 457; CHECA GONZÁLEZ, C., “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *REDF No. 40*, 1983, p. 505; MARTÍNEZ LAGO, M. A., “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”, *REDF No. 60*, 1988, pp. 618 y 619; SIMÓN ACOSTA, E., “El sistema tributario en veinte años de constitución”, en *20 años de Ordenamiento Constitucional. Homenaje a Estanislao de Aranzadi*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 469; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Comentario sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria”, *HPE No. 32*, 1975, pp. 145 y 146.

<sup>124</sup> CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *RDFHP No. 213*, 1991, pp. 458 y 459; CHECA GONZÁLEZ, C., “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *REDF No. 40*, 1983, p. 509; RUIZ ALMENDRAL, V., “Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta (Chile)*, No. 6, 2000, p. 376.

<sup>125</sup> PUGLIESE, M., *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932, p. 86; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Los tributos con fines no-financieros”, en *Economía Española, Cultura y Sociedad. Homenaje a Juan Velarde Fuertes ofrecido por la Universidad Complutense*, Eudema, Madrid, 1992, p. 77; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”, en *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, pp. 655 ss; AMATUCCI, A., “Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva”, *Riv. Dir. Fin. Sc. F. Vol. I*, 1975, pp. 412-415; BORRERO MORO, C., “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, *RDFHP No. 248*, 1998, pp. 307-311; GARCÍA NOVOA, C., “El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega”, *RDFHP No. 241*, 1996, pp. 602-608; GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Impuestos Especiales”, *RDFHP No. 67*, 1967, p. 2037; LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria”, en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp. 169 ss; NAVEIRA De CASANOVA, G., “Tributación y Derechos Humanos: posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y de ejercer industria lícita. Armonías y fricciones producidas por lo fines no recaudatorios de los tributos”, *Revista Jurídica de Buenos Aires*, 2001, pp. 423-432; PALAO TABOADA, C., “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva”, en *Estudios en Honor al Profesor Federico de Castro*, TECNOS, Madrid, 1988, p. 418; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Comentario sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria”, *HPE No. 32*, 1975, pp. 153 y 170.

desde la Teoría General del Derecho, concretar un sistema en el cual las estructuras extrafiscales engarzan de muy buena forma en las aportaciones de la doctrina clásica.

Así pues, la incardinación de los esquemas promocionales en el análisis de las estructuras tributarias significa el paso del análisis estructural al análisis funcional de las normas tributarias, compatibilizando a su vez las funciones recaudatorias con aquellas a las que la norma tributaria debe adaptarse<sup>126</sup>.

Gracias a ello puede entenderse que los ámbitos fiscal y extrafiscal constituyen los extremos entre los cuales opera el impuesto, en el entendido que las estructuras que pertenecen prevalentemente a cualquiera de ambos divergen en sentido diametralmente opuesto según los objetivos que persiguen.

## 2.2. Identificación de los impuestos con fines extrafiscales

Hoy en día, impuestos creados para recaudar inevitablemente producen efectos económicos y sociales según la coyuntura en la que se ven inmersos<sup>127</sup>, a la vez que los impuestos con fines extrafiscales algún ingreso producen en las arcas del Estado<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> Punto de llegada inevitable en tanto que “todo sistema tributario obedece a la filosofía social de su tiempo y a la hora de poner en práctica los criterios de reparto de la carga fiscal incorpora las tensiones socio-económicas de la colectividad a la que sirve. Al mismo tiempo el ideal de Justicia presente en la construcción del Estado de Derecho e inspirador de la evolución política de las democracias occidentales ha conducido a la búsqueda de principios tributarios convincentes desde un punto de vista doctrinal y coherente con los valores políticos asumidos por la sociedad e impulsores de la transformación de la misma, de manera que el sistema fiscal no se limita a reflejar pasivamente el orden social en que opera, sino que adopta una posición beligerante y se convierte en un instrumento más de esa transformación social”, LASARTE, J., “Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio”, *REDF* No. 37, 1983, p. 5; *Vid.*, CAZORLA PRIETO, L. M., *El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 66-70; AMATUCCI, A., “La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales”, en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp. 19 y 29; CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *REDF* No. 114, 2002, p. 245; CASADO OLLERO, G., “Los esquemas conceptuales del Derecho Tributario. Evolución y estado actual”, *REDF* No. 59, 1988, p. 349, del mismo autor “Los fines no fiscales de los tributos”, *RDFHP* No. 213, 1991, pp. 459-461; Di PIETRO, A., “Imposición y Sistema Fiscal”, *RDFHP* No. 235, 1995, p. 16; PALAO TABOADA, C., “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva”, en *Estudios en Honor al Profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1988, p. 422.

<sup>127</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Los impuestos Autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 21; CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, Granada, 1981, p. 80; MARTÍNEZ LAGO, M. A., “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal* No. 81, 1990, pp. 143 y 144.

<sup>128</sup> FICHERA, al hablar del papel de los tributos en el Estado establece que “el sistema tributario en la época contemporánea desarrolla al mismo tiempo una función fiscal y una extrafiscal: además de procurar medio financieros necesarios para sostener el desarrollo de las tareas del Estado, sirve a la realización de finalidades económicas y sociales de variado orden, sean las mismas redistributivas, coyunturales, o de desarrollo. El trazado de tales perfiles instrumentales no es nuevo, sin embargo, en nuestro tiempo la peculiaridad viene dada por el hecho que entre más crece la función fiscal, esto es que más son necesarios los recursos para hacer frente a un gasto público creciente, más se acentúa la función extrafiscal; una carga fiscal en aumento, de hecho, interfiere de modo más marcado y difuso sobre las situaciones del contribuyente, condiciona las posiciones e influencia las escogencias familiares y empresariales, a la vez que se torna eficaz instrumento, al lado de los otros, para el logro de las finalidades del ordenamiento”.

Así pues, a efectos de respetar los postulados constitucionales que rigen la imposición se hace necesario determinar qué aspecto tiene carácter principal o accesorio en el instrumento, esto es, fijar si el impuesto en cuestión es predominantemente fiscal o si por el contrario persigue finalidades extrafiscales en mayor proporción que las recaudatorias<sup>129</sup>.

Aunque ello no es una tarea interpretativa fácil de realizar, en vía de principio podemos señalar que la determinación cualitativa de un impuesto como predominantemente extrafiscal se basa fundamentalmente en tres premisas<sup>130</sup>:

---

FICHERA, F. "Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori", *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1997, p. 486; *vid.*, también, CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", *RDFHP No. 213*, 1991, p. 466; LEJEUNE VALCÁRCEL, E., "Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria", en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 171; MARTÍNEZ LAGO, M. A., "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad", *REDF No. 60*, 1988, pp. 606 y 607; MATEO, L., "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", *REDF No. 39*, 1983, pp. 344 y 345; VARONA ALABERN, J. E., "El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre", *Nueva Fiscalidad No. 6*, 2005, pp. 26ss; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *HPE No. 32*, 1975, pp. 145 y 146.

<sup>129</sup> En gran medida, el imperativo deviene del hecho que tal clarificación sienta las bases de su implementación, en especial en aquellos Estados que poseen varios niveles de gobierno con un poder tributario delineado por una distribución de materias y hechos impositivos cuya eventual transgresión es susceptible al control de constitucionalidad, cual es el caso español o alemán. En este último caso, la distinción adquiere mucha importancia en tanto que "a un ámbito de competencia material u objetiva corresponde, al mismo tiempo, la potestad para establecer y regular el tributo, siempre que el hecho imponible no haya sido gravado antes por un impuesto regulado en una ley federal". GONZÁLEZ de la FUENTE, J. M., "Tributos ambientales en Alemania", *Noticias de la Unión Europea No. 122*, 1995, p. 75. *Vid.*, CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, Granada, 1981, pp. 112 ss; GONZÁLEZ GARCÍA, E., "La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica", *ARS IURIS No. 18*, 1998, p. 40; ORTIZ CALLE, E., "Los límites de la competencia legislativa tributaria de los *länder* en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (II)", en *Impuestos I*, 1999, pp. 1142, 1143, 1149 ss.

<sup>130</sup> CASADO OLLERO gráficamente señala que "la extrafiscalidad es un hidra de muchas cabezas que se presenta en múltiples manifestaciones que a su vez reviste un muy desigual grado de extensión e intensidad"; a partir de esta analogía introductoria realiza una diferenciación esclarecedora de la presencia de la extrafiscalidad en el derecho positivo: afirma, en primer lugar, que debe tomarse en cuenta lo que son los efectos no fiscales de los tributos, es decir, aquellos que coetánea y/o subsiguientemente se derivan de la imposición; en segundo, los objetivos o fines no fiscales de los tributos que se articulan a través de técnicas desgravatorias, deducciones, exenciones, mecanismos de reducción de la carga tributaria o bien de técnicas de recargo o de desincentivo que se engarzan en impuestos típicamente recaudatorios como lo pueden ser por ejemplo, el de la renta, -respecto de las cuales opina que bien pueden ser "manifestaciones de un pintoresquismo fiscal"- . En tercer lugar, los tributos con fines no fiscales, es decir, aquellos a los que se les atribuye junto a la función recaudatoria y en algunos casos por encima de ésta, una función extrafiscal. Por último, una cuarta categoría que estaría constituida por los tributos extrafiscales, respecto de los cuales el autor considera que "el adjetivo extrafiscal anula el sustantivo tributo", con lo que dicha denominación es casi una contradicción en los términos, a los cuales endilga el carácter de multa sin infracción previa, además de señalarlos como un intento del legislador por gravar nuevas materias impositivas en aras de mayor recaudación, y sin obedecer a verdaderos objetivos extrafiscales. CASADO OLLERO, G., "Función Extrafiscal del Impuesto: la noción de capacidad



1. Los impuestos con fines extrafiscales deben entenderse como tratamientos tributarios aditivos que se introducen en el ordenamiento jurídico impositivo mediante la incardinación de un hecho imponible que actúa en función promocional.

2. Son instrumentos aún más desincentivantes, respecto a los impuestos previamente existentes en el sistema fiscal para el sufragio de los gastos públicos, de índole prevalentemente fiscal.

3. Se refieren mediatamente a principios constitucionales en función promocional ligados a la efectividad del principio de igualdad sustancial, no obstante deban fundarse sobre el principio de capacidad contributiva<sup>131</sup>.

La aportación surge *a contrario sensu* de lo aportado por FICHERA respecto a los beneficios fiscales. La visión de este autor es fundamental para entender toda la fenomenología vinculada a los beneficios fiscales que, como hemos visto, son una forma más de concreción de la extrafiscalidad en materia tributaria. Así pues, FICHERA aclara que

---

contributiva como esencial al impuesto”, en *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario*, Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994, pp. 69 y 70.

<sup>131</sup> En principio, tales criterios permiten sopesar la proporcionalidad entre el fin perseguido, los efectos conseguidos y el funcionamiento del tributo según la estructura establecida por el legislador según los fines a los que tienda. Más concretamente, permite realizar un juicio de proporcionalidad al impuesto, ponderando la idoneidad o adecuación de la norma, su necesidad o indispensabilidad y el razonable equilibrio que debe existir entre la medida adoptada y los derechos del ciudadano. *Vid.*, AIZEGA ZUBILLAGA, J. M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pp. 179, 180, 181; BARNES, J., “Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario”, *RAP No. 135*, 1994, pp. 499 y 500, asimismo, “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público No. 5*, 1998, pp. 25-27; FASSBENDER, B., “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos”, *Cuadernos de Derecho Público No. 5*, 1998, pp. 54-57; GALETTA, D.-U., “El principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario”, *Cuadernos de Derecho Público No. 5*, 1998, pp. 83-97; HERRERA MOLINA, P., “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho Tributario)”, en *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, p. 137; KLUTH, W., “Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana”, en *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, p. 198; LÓPEZ GONZÁLEZ, J. I., “El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo”, *Cuadernos de Derecho Público No. 5*, 1998, pp. 154-157; MEDINA GUERRERO, M., “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”, *Cuadernos de Derecho Público No. 5*, 1998, pp. 135-141; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria”, *HPE No. 32*, 1975, p. 181. Sobre la proporcionalidad como criterio de justicia de la capacidad contributiva en la doctrina moderna *vid.* PÉREZ DE AYALA, J. L., “Los Artículos Tercero y Cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada”, *CT No. 50*, 1985, p. 66. Respecto al recibimiento que tal principio ha tenido en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas VILLAR EZCURRA señala que “el principio de proporcionalidad, plasmado en el art. 3.B *in fine* TCE tiene una triple dimensión: la intervención administrativa sobre la esfera jurídica de los particulares ha de ser idónea para alcanzar su fin, debe actuar del modo más moderado posible, y debe responder a una ponderación de bienes jurídicos entre los objetivos que se persigan y el sacrificio que la medida implique para los derechos de los ciudadanos”. VILLAR EZCURRA, M., “Los grandes avances de la jurisprudencia tributaria de los últimos años: sentencias escogidas”, en *Boletín Tributario No. 1*, 2003, p. 13. Por otra parte, en el Derecho anglosajón “el principio de proporcionalidad indica que no pueden ser utilizados medios para obtener un fin determinado más de cuanto sea apropiado y necesario”. SHIPWRIGHT, A. J., “Attività di accertamento tributario e discrezionalità dell’amministrazione”, *Riv. Dir. Fin. Sc. F. Vol. I*, 1995, p. 153.



“los beneficios fiscales no pueden encontrar en la capacidad contributiva un parámetro directo de confrontación porque no se trata de carencia de capacidad contributiva, sino de una valoración diversa de una capacidad contributiva que de todas formas existe... el principal tipo de control en materia de delimitación de los beneficios fiscales se refiere a su legitimidad en la búsqueda del principio general de igualdad. En este caso, se trata de las incongruencias e irrazonabilidades que vician la escogencia legislativa de diferenciaciones comparadas, por ejemplo, con otras delimitaciones operadas por la misma ley ordinaria”<sup>132</sup>.

El enfoque de FICHERA se constriñe a la operatividad de los instrumentos referidos a un impuesto en particular, integrándose como medios promocionales que por vía derogatoria redefinen el ámbito de actuación del hecho imponible o demás estructuras cuantitativas del impuesto y consecuentemente significan una menor carga tributaria, o simplemente producen su inexistencia.

El caso de la imposición con fines extrafiscales no puede explicarse de análoga forma a la que se hace en el caso de los beneficios fiscales porque el impuesto utilizado para la consecución de fines diversos al recaudatorio significa, en esencia, la creación de un hecho imponible considerado en sí mismo en función promocional desincentivante.

La situación posee implicaciones metodológicas importantes. La tarea interpretativa se dirige a establecer la función extrafiscal del impuesto, viendo el diseño estructural otorgado por el legislador. La finalidad extrafiscal debe hacerse patente en los elementos del tributo, y con mucha mayor razón, en las estructuras cuantitativas de la prestación, que deben guardar una estrecha relación de medio a fin según el objetivo extrafiscal a lograr<sup>133</sup>.

Por su parte, el desincentivo inherente a los impuestos es una realidad puesta de manifiesto desde siempre por parte de la doctrina, sobre todo al realizar estudios profundos sobre la evasión fiscal, la elusión o el fraude de ley. Éstos fenómenos se presentan como una proyección de la resistencia del contribuyente a sufragar los gastos públicos que ponen de manifiesto, en última instancia, la incidencia del tributo en la toma de decisiones del contribuyente.

El carácter aún más desincentivante del impuesto con fines extrafiscales se evidenciará toda vez que sea posible valorar los efectos de su estructuración extrafiscal una vez operativo en el ámbito de la realidad que se pretende modular.

---

<sup>132</sup> FICHERA, F., *Le Agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 148 y 167.

<sup>133</sup> AIZEGA ZUBILLAGA, J. M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pp. 86 ss; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los Impuestos Autonómicos de Carácter Extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 77 y ss, y GUERVÓS MAÍLLO, M<sup>a</sup>. A., *El Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 101 y ss; HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 63 ss; JIMÉNEZ FERNÁNDEZ, J., *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pp. 152 ss; GONZÁLEZ GARCÍA, E., “La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica”, *ARS IURIS* No. 18, 1998, p. 40; asimismo, *vid.* las apreciaciones de la doctrina sobre el principio de proporcionalidad citadas *supra*.

Así pues, el impuesto con fines extrafiscales desincentiva aún más el comportamiento de los sujetos pasivos mediante el sobregravamen de la capacidad contributiva del sujeto pasivo sometida previamente a tributación a través de los impuestos predominantemente fiscales existentes en el ordenamiento.

Tal gravamen extra se ve legitimado por la observancia de los principios inherentes a la justicia tributaria material, pero sobre todo, por la consecución de una disposición constitucional de índole promocional.

Se pone en evidencia de esta forma que el hecho imponible del impuesto con fines extrafiscales se concreta en función promocional. Tiende a la realización de una norma constitucional que sugiere un actuar interventista mediante el sometimiento a gravamen de situaciones o actividades consideradas perniciosas que pueden, a su vez, contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En esta vía, la virtualidad del impuesto se verá reflejada por la realización del fin extrafiscal que se pretende, con lo que la recaudación final es una cuestión accesoria de trascendencia menor. Consecuentemente, no puede sostenerse que el mejor impuesto con fines extrafiscales es aquél que no recauda, sino en todo caso, aquél que logra la realización del fin que se propone. Así, por ejemplo, en el caso de los impuestos ecológicos, la virtualidad de este tipo de imposición deberá derivarse de la disminución de los volúmenes de contaminación, y no porque el impuesto no recaude.

De lo anterior se sigue que es posible comparar la estructura del impuesto con fines extrafiscales con otros supuestos existentes en el ordenamiento jurídico que tienden principalmente al fin recaudatorio, y verificar la operatividad del instrumento extrafiscal con referencia a los demás impuestos existentes, y no sólo respecto a un presupuesto de hecho, como sucede en el caso de los beneficios.

Ello permite realizar un análisis sobre la incidencia del impuesto con fines extrafiscales en el conjunto del sistema impositivo y las implicaciones que produce en la capacidad contributiva del sujeto a través de la cuantificación del nivel de presión impositiva que se ejerce sobre la misma una vez que el impuesto se inserta en el ordenamiento.

Resumiendo, al índice de capacidad contributiva contenido en el hecho imponible se añaden fundamentos constitucionales de índole extrafiscal que determinan el ámbito de actuación sobre el cual el impuesto pretende incidir. Así por ejemplo, en el caso de los impuestos con finalidad ecológica, a la capacidad contributiva se adhiere el principio contaminador pagador. La norma constitucional que ampara el fin extrafiscal legitima la imposición del índice de capacidad contributiva en mayor proporción a la que tendría que contribuirse si tal finalidad no se añadiese al hecho imponible meramente contributivo.

### 2.3. Métodos de análisis

Como hemos puesto en evidencia es muy importante que los elementos de cuantificación sean interpretados conforme a dos tipos de análisis: el estructural y el funcional<sup>134</sup>.

El primero implica determinar la presencia de los elementos que otorgan carta de identidad a los tributos, es decir, referirse al estudio de los componentes comprendidos en la configuración hecho imponible-base imponible-tipo-cuota.

Por su parte, mediante el análisis funcional debe establecerse la interrelación existente: a) entre tales componentes entre sí, y b) entre el impuesto, la finalidad perseguida y el ordenamiento jurídico en que se inserta.

El análisis estructural hace referencia al ámbito interno del impuesto, mientras que el funcional hace referencia a la interrelación entre su estructura y la finalidad extrafiscal en el contexto normativo constitucional.

Es fundamental que en esta última sede se realice un juicio de proporcionalidad entre la estructura del impuesto y los fines que legitiman constitucionalmente la función extrafiscal del tributo<sup>135</sup>.

---

<sup>134</sup> Seguimos en este punto a CASADO OLLERO quien acertadamente ha señalado el ligamen simbiótico existente entre la estructura del tributo y su función: “la caracterización tributaria o fiscal de determinadas detacciones patrimoniales coactivas dependerá básicamente de dos elementos: del presupuesto que determina su nacimiento (una manifestación de capacidad contributiva) y del fin o función que con ella se persigue (la contribución al sostenimiento de los gastos públicos)...” a lo cual añadiríamos, la consecución de fines extrafiscales constitucionalmente legitimados. *Vid.*, CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *RDFHP No. 213*, 1991, p. 471.

<sup>135</sup> Métodos que, por otra parte, se evidencian en el tratamiento que la doctrina ha otorgado al tema. *Vid.*, VELARDE ARAMAYO, M<sup>a</sup>, S., *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 3 ss; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Los impuestos de ordenamiento económico”, *HPE No. 71*, 1981, p. 18; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”, en *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, pp. 659-661; BORRERO MORO, C., “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, *RDFHP No. 248*, 1998, pp. 308 y 311; BORRERO MORO, C. J., “Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencial reiterada. (Comentario a la STC 186/1993, de 7 de Junio)”, *RHL No. 73*, 1995, p. 560; CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *RDFHP No. 213*, 1991, p. 474; CHECA GONZÁLEZ, C., “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *REDF No. 40*, 1983, p. 515; DELGADO, A., “La sentencia del Tribunal Constitucional sobre la ley de reforma agraria andaluza y el impuesto sobre tierras infrautilizadas”, *REDF No. 61*, 1989, p. 100; FALCÓN y TELLA, R., “Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional”, en *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, pp. 679 y 680; GARCÍA NOVOA, C., “El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega”, *RDFHP No. 241*, 1996, pp. 634 y 635; HINOJOSA TORRALVO, J. J., “Los Tributos Regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas”, *Impuestos II*, 1989, p. 144; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, *Impuestos I*, 1996, p. 98, asimismo, “Hecho imponible o finalidad ¿Qué califica a un

De ello se concluye que no es posible determinar la naturaleza extrafiscal de un impuesto con base en la intención del legislador puesta de manifiesto en la exposición de motivos –si la hay– de la ley que instituya la medida. Este es un extremo que puede servir de punto de partida para el análisis del tributo, aunque no es un criterio definitivo para establecer el carácter teleológico predominante en el impuesto.

Por su parte, el análisis funcional determinará si existe coherencia entre el desempeño del gravamen, el fundamento constitucional de su legitimidad y la intención perseguida al momento de su delineación legislativa.

De ello se desprende que establecer en qué ámbito se desarrolla el tributo implica realizar una ardua labor de interpretación jurídica. Bajo tal perfil, LAGO MONTERO pone en evidencia el sentir de la doctrina al respecto cuando señala que

“Para que un tributo primordialmente extrafiscal merezca esta calificación, sin fundados recelos, debe poseer una completa estructura lógico-tributaria predominantemente extrafiscal: el hecho imponible debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación merecedora de corrección o desincentivo, al amparo de los valores constitucionalmente protegidos, amén de demostrativa, siquiera mediatamente, de riqueza gravable. El sujeto pasivo principal debe ser el realizador del hecho imponible y no cualquier otra persona relacionada con el mismo, sin perjuicio de la utilización por el legislador, si lo estima oportuno, de figuras de sustitución o responsabilidad por razones de conveniencia en la gestión o de aseguramiento del cobro, respectivamente. Las base imponible debe ser «la expresión cifrada del hecho imponible» (A. D. GIANNINI), al cual está lógica e inescindiblemente encadenada (RAMALLO), y no cualquier magnitud arbitrariamente escogida por el legislador. El tipo de gravamen debe responder a la orientación extrafiscal del tributo, de tal manera que refleje claramente el propósito no recaudatorio de éste, y se articule de forma que grave menos onerosamente a quienes corrigen la conducta o situación que se pretende desincentivar o eliminar. A tal efecto son de utilidad técnicas de minoración o incremento de la deuda –recargos o exenciones

---

tributo como ecológico?”, en *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, p. 374; MARTÍNEZ LAGO, M. A., “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”, *REDF No. 60*, 1988, pp. 610, 617, 629; MATEO, L., “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *REDF No. 39*, 1983, pp. 344, 346, 353, 354, 357, 360; NAVEIRA De CASANOVA, G., “Tributación y Derechos Humanos: posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y de ejercer industria lícita. Armonías y fricciones producidas por lo fines no recaudatorios de los tributos”, *Revista Jurídica de Buenos Aires*, 2001, p. 433; PALAO TABOADA, C., “En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria”, *REDF No. 59*, 1988, p. 450; ROSEMBUJ, T., “El tributo ambiental”, *Impuestos I*, 1994, p. 111; ROZAS VALDÉS, J. A., “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, *RDFHP No. 246*, 1997, pp. 951-954; RUIZ ALMENDRAL, V., “Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta (Chile)*, No. 6, 2000, p. 376; VARONA ALABERN, J. E., “El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre”, *Nueva Fiscalidad No. 6*, 2005, pp. 19 ss; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria”, *HPE No. 32*, 1975, p. 177 y 178.

totales o parciales-, que gradúen ésta en función del comportamiento del sujeto pasivo y de su acomodo al fin pretendido por el tributo”<sup>136</sup>.

Una vez que tales análisis concluyen que efectivamente el instrumento tributario posee rasgos extrafiscales es posible ponerlos en relación con las concepciones del Derecho promocional y más específicamente con las que BOBBIO arguye referente a las sanciones positivas y negativas expuestas anteriormente.

El sistema de sanciones positivas y negativas en un ámbito de actuación *ex post* está condicionado a la previa existencia del respectivo supuesto de hecho: la hipótesis jurídica ha de estar ya conformada para proceder a la aplicación de la sanción. Ello es un rasgo aplicable a los impuestos una vez operativos en tanto que, lógicamente, no puede haber obligación tributaria sin la realización del hecho imponible.

Otro punto de conexión es el referido a la función que al tributo corresponde. La actuación *a priori* del sistema de sanciones se manifiesta cuando se pretende que el contribuyente no realice el hecho imponible, significando a su vez la concretización de la función desincentivante de la norma traducida en la no realización de las acciones o hechos considerados perniciosos por el legislador en la norma que instituye el impuesto con finalidades extrafiscales.

En este caso, más allá de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, la regulación de conductas o actividades consideradas dignas de ser evitadas provee al impuesto de características propias de las sanciones, en tanto que lo que persigue es su no realización, o *a contrario sensu*, la realización de actividades disímiles de las contenidas en el hecho imponible, de lo que es perfectamente plausible colegir que la intención del legislador es que el contribuyente eluda la realización del hecho imponible.

Así pues, en razón de tales conexiones puede concluirse que el impuesto con fines extrafiscales se encuentra inmerso en los esquemas del Derecho promocional.

### 3. La regla de prevalencia condicionada en los impuestos con fines extrafiscales

La doctrina ha logrado acuñar una construcción teórica que permite compatibilizar en un nivel abstracto los fines extrafiscales de la imposición con el principio de capacidad contributiva, teniendo como eje legitimador al principio de igualdad, del cual provendrían los fines y el principio antes señalados.

El esfuerzo, abundantemente meritorio, ha permitido dotar a la extrafiscalidad de legitimidad constitucional y superar la barrera señalada por otro sector doctrinal que propugnaba la incompatibilidad entre ambos ámbitos.

Con todo, debemos estar claros de que la utilización de impuestos para fines no recaudatorios implica la puesta en práctica del principio de capacidad contributiva y, a la vez, otra disposición constitucional que legitima el fin a perseguir y que a su vez posee la estructura de un principio jurídico.

---

<sup>136</sup> LAGO MONTERO, J. M<sup>a</sup>., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pp. 125 y 126.

En este contexto, la optimización que caracteriza a los principios que informan el impuesto con fines extrafiscales supone la aplicación simultánea de dos mandatos de rango constitucional cuya operatividad puede significar a la postre la contradicción o inaplicación de uno de los dos.

Dicho de otro modo, siendo el impuesto una figura secularmente desarrollada sobre la base del principio de capacidad contributiva, cada vez que se añaden a su estructura principios legitimadores de un fin diverso del recaudatorio se tiene como consecuencia que el instituto deba obedecer a dos mandatos de optimización. Así, el ejemplo más claro de esta tendencia lo encontramos en la imposición ecológica, donde el principio quien contamina paga y el principio de capacidad contributiva entran a jugar aquélla función en torno a una misma figura.

En este contexto es necesario establecer una vía de armonización entre los principios que, para ALEXY, está constituida por la regla de prevalencia condicionada.

En este mismo sentido se manifiesta RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>137</sup> para quien la posible colisión entre bienes constitucionalmente protegidos, singularmente el deber de contribuir (art. 31.1 CE) y los derechos fundamentales, ha de resolverse mediante una adecuada ponderación, sin que, en cada caso, la prevalencia de uno vacíe de contenido al otro, en donde debe destacarse, a nuestro modo de ver, la consideración del derecho a sufragar los gastos públicos en concordancia con la capacidad contributiva como un derecho fundamental.

Así pues, en línea de principio la interpretación debe favorecer el derecho fundamental cuando no estén en juego otros bienes y otros valores que gocen de igual jerarquía y rango de protección.

En caso de riesgo para otros valores y bienes constitucionalmente protegidos, la ponderación ha de tener en cuenta la idea del “contenido esencial” de los derechos fundamentales, lo que avoca necesariamente a reflexionar acerca de sus límites (STC 11/1981, FJ 8º).

En segundo término, la interpretación se limita en razón de aquellas normas iusfundamentales que vienen impuestas expresamente en la misma Constitución (arts. 10.1, 18.2, 20.4, 21.2, 27.6, y 28.2 CE, por ejemplo) o que son producto de la labor interpretativa del Tribunal Constitucional (SSTC 11/1981, FJ 7º; 2/1982, FJ 5º; 22/1984, FJ 3º; 110/1981, FJ 3º, etc.).

Dada la posición preeminente de los derechos fundamentales y su fuerza expansiva, estas limitaciones han de interpretarse restrictivamente y de manera proporcionada entre el sacrificio del derecho y el fin que se pretende conseguir (STC 120/1990, FJ 8º) a través del principio de proporcionalidad, inherente o consustancial al Estado de Derecho (STC 85/1992, FJ 4º)<sup>138</sup>.

---

<sup>137</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *REDC No. 36*, 1992, p. 63.

<sup>138</sup> *Ibid.*, p. 64. Agrega el autor que “lo que queremos significar, pues, no es una Administración *legibus soluta*, sino que la protección y garantía del “Estatuto jurídico del contribuyente” no ha de buscarse



Así esto, la problemática se entiende señalando que dos principios que constituyan mandatos de optimización respecto a las posibilidades fácticas y jurídicas imponen, respecto de un mismo medio, la estructuración de este medio conforme a tales mandatos.

Si es posible la aplicación simultánea de ambos principios respecto de un mismo medio en igual intensidad o grado de optimización no cabe duda de la inexistente colisión y de la legitimidad del instrumento desde una perspectiva constitucional y iusfundamental.

Sin embargo, tal posibilidad es poco probable con lo que debe hipotizarse sobre el contrario, es decir, que la aplicación de un principio implica la no aplicación del otro o su incidencia en menor grado sin hacer referencia a la optimización inherente al mandato, de lo que se conforma una colisión de principios que, consecuentemente, debe ser resuelta en el caso concreto conforme a la regla de prevalencia condicionada propuesta por ALEXY, y refrendada por el Tribunal Constitucional<sup>139</sup>.

En este contexto la solución a la colisión de principios pasa por determinar las condiciones en las cuales un principio precede a otro en el plano aplicativo, esto es, en el caso concreto.

En el plano tributario, la respuesta a la colisión de principios en la utilización extrafiscal del impuesto pasa por determinar si, desde un punto de vista constitucional, es legítima la inaplicación de la capacidad contributiva cuando existen finalidades extrafiscales también refrendadas a nivel constitucional, es decir, si, por ejemplo, el principio contaminador pagador precede al de capacidad contributiva o viceversa, en la estructuración y aplicación del instrumento extrafiscal<sup>140</sup>.

---

*siempre y en todo caso a través de una extensión desmesurada del ámbito y contenido de los derechos fundamentales y las libertades públicas reconocidos por la Constitución, de modo que dificulte, hasta hacerlos imposibles, el logro de otros bienes y deberes asimismo protegidos constitucionalmente". Ibid., p. 66.*

<sup>139</sup> Vid., ALEXY, R., *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2002, p. 90 ss.

<sup>140</sup> Por su parte AMATUCCI señala que la utilización del tributo como instrumento de política ambiental presupondría, como condición de legitimidad, la capacidad contaminadora, que obviamente sería sólo potencial, si la ley que lo estatuye persiguiese el fin de desincentivar el comportamiento coincidente con el hecho imponible. La capacidad contributiva se retrae, en un nivel esencial, a la finalidad de la imposición. Se trata, sin embargo, de una coexistencia lógicamente necesaria. En todo caso, la calificación ecológica del hecho imponible, expresión de solidaridad en cuyo ámbito se integra el deber de contribuir, hace ver su legitimidad en conexión con las otras condiciones que constituyen la esencia del principio de capacidad contributiva y que son deducibles principalmente de las otras garantías constitucionales y de la conciencia jurídica político-social. En tal perspectiva, el tributo representaría el instrumento de incidencia de los intereses difusos sobre situaciones jurídicas individuales, limitándolas. El deber de contribuir y el correspondiente deber de exigir constituirían los componentes de aquella situación imputada a un tiempo al ciudadano y a la colectividad para realizar dicha delimitación. El referimiento a la capacidad contributiva integraría, por tanto, la garantía de las libertades civiles y políticas que concurren a formar la personalidad del ciudadano en el ámbito del nuevo modelo social impuesto por la Constitución. AMATUCCI, A., "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", *Riv. Dir. Fin. Sc. F.*, Vol. I, 1975, p. 415.



Conforme a las apreciaciones de ALEXY, establecer las posibilidades mediante las cuales es posible hablar de esta relación de precedencia principal entre dos mandatos, sugiere la existencia de cuatro posibles relaciones de precedencia entre los principios, de las cuales para nuestra investigación únicamente son relevantes dos<sup>141</sup>, es decir, aquéllas en las cuales es posible determinar la existencia de un conjunto de condiciones conforme a las cuales un principio puede prevalecer sobre otro.

Conforme a estas premisas, en el caso que nos ocupa es necesario determinar cuándo prevalece, en relación a un mismo instrumento, la capacidad contributiva sobre la finalidad extrafiscal o viceversa<sup>142</sup>.

Ahora bien, conforme a las apreciaciones de justicia tributaria la existencia de todo impuesto debe referirse, indefectiblemente, a su fundamentación sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo en tanto que medida y fundamento de la exacción operada por el Estado.

Decir lo contrario significaría llegar a la conclusión de que la figura de la que estamos hablando es cualquier cosa menos un impuesto, en tanto que el gravamen de la capacidad contributiva del sujeto es una de las notas características de su concepto, tal y como hemos visto anteriormente, y porque es una exigencia lógica el que el Estado, en la búsqueda de medios para el sufragio público, o la consecución de finalidades primordiales diversas de la recaudatoria, incida sobre manifestaciones de capacidad contributiva.

En este sentido, la capacidad contributiva prevalece como mandato de optimización cuando el supuesto a ser considerado es un impuesto, lo cual es una premisa válida independientemente de la predominancia teleológica del tributo.

---

<sup>141</sup> La existencia de dos principios en colisión supone que pueden existir cuatro posibles relaciones de precedencia entre ambos. Las dos primeras constituyen supuestos en los cuales no existe un contenido normativo claro de las circunstancias en las cuales un principio prevalece sobre el otro, es decir, existe una relación de yuxtaposición entre ambos mandatos. Las dos restantes sí hacen referencia a tal conjunto de circunstancias y son las que poseen relevancia jurídica a efectos de realizar una ponderación en el caso concreto. En la teoría de ALEXY estas relaciones se representan abstractamente a través de silogismos hipotéticos que obedecen a una estructura, a nuestro modo de ver, clara. En este sentido, si P es la relación de precedencia entre dos principios, P<sub>1</sub> el principio de capacidad contributiva y P<sub>2</sub> el fin extrafiscal amparado por una disposición constitucional, y C las condiciones bajo las cuales un principio precede a otro, en vía de hipótesis para el caso de los impuestos con fines extrafiscales las posibilidades de relación de precedencia serían:

- 1) P<sub>1</sub> P P<sub>2</sub>
- 2) P<sub>2</sub> P P<sub>1</sub>
- 3) (P<sub>1</sub> P P<sub>2</sub>) C
- 4) (P<sub>2</sub> P P<sub>1</sub>) C

1) y 2) son alternativas inaplicables toda vez que no es posible la existencia precedente de un principio sobre otro sin condicionamiento alguno, con lo cual quedan únicamente las posibilidades 3 y 4. *Vid.*, ALEXY, R., *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2002, p. 122.

<sup>142</sup> En estos casos C posee una función doble: es un presupuesto de un supuesto de hecho de una norma. Conforme a las posibilidades establecidas en 3 y 4, es posible formular la siguiente ley de colisión de principios: (K) las condiciones bajo las cuales un principio precede a otro constituyen el supuesto de hecho de una regla que expresa la consecuencia jurídica del principio precedente. Por ejemplo, en (P<sub>1</sub> P P<sub>2</sub>) C, si de P<sub>1</sub> bajo las circunstancias C, resulta la consecuencia R, entonces C → R, siendo C el supuesto de hecho y R la consecuencia jurídica. *Ibid.*

A su vez, el mandato de optimización inherente a la capacidad contributiva impone la existencia de impuestos únicamente en aquellos casos en los cuales tal aptitud se reputa eficaz y real respecto del sujeto pasivo, y más allá de las finalidades extrafiscales predominantes a las que puede obedecer<sup>143</sup>.

Así pues, para que un impuesto, de la naturaleza que sea, esté considerado una figura tributaria legítima, desde las más básicas exigencias de justicia tributaria debe estar estructurado conforme a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, caso contrario, no es posible hablar de legitimidad constitucional de la figura en análisis.

A *contrario sensu*, el principio alternativo no puede erigirse sobre la capacidad contributiva en tanto que la figura que el legislador utiliza para lograr el fin es un impuesto.

Si todo principio impone un mandato de optimización tanto por lo que respecta a las posibilidades fácticas como jurídicas, en el caso concreto del impuesto, el legislador está obligado a buscar la mayor, mejor y óptima aplicación del principio de capacidad contributiva.

Con ello, aunque exista un principio alterno que lo acompañe en la justificación constitucional del gravamen extra del índice de capacidad contributiva, no podrá existir un impuesto con fines extrafiscales que no haga referencia y se estructure lo más perfectamente posible sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

De lo contrario estaríamos hablando de figuras que de tributario únicamente conservan el nombre, de lo que se sigue que los impuestos con fines extrafiscales, en tanto que impuestos, deben seguir cual base fundamental de su creación a la capacidad contributiva.

La optimización inherente al principio alterno no puede desplegar todas sus potencialidades en la figura, toda vez que significaría apartarla de su base fundamental cual instrumento impositivo.

De ello se infiere que la aplicación óptima de ambos principios significa, respecto a los impuestos con fines extrafiscales, la aplicación gradualmente menor del principio que justifica el fin extrafiscal.

Así por ejemplo, en los impuestos ecológicos no puede aplicarse óptimamente el principio contaminador pagador sobre el principio de capacidad contributiva, porque de lo contrario la figura dejaría de ser un impuesto y pasaría a ser una figura sancionadora

---

<sup>143</sup> La construcción, en los supuestos arriba mencionados, sería la siguiente: para que todo impuesto I sea considerado como tal debe estar fundamentado sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo, luego es válido decir que  $I \leftrightarrow P_1$ , esta regla es válida para la proposición 3, con lo cual constituye el contenido de C. En este caso, ya que un impuesto es considerado como tal si, y sólo si está fundamentado sobre la capacidad contributiva del sujeto, en la proposición  $(P_1 \supset P_2) \supset C$  el principio de capacidad contributiva prevalece sobre el fin extrafiscal en el caso concreto en tanto que el supuesto en examen es un impuesto. Luego, en la proposición 3 se colige que la consecuencia jurídica R es la legitimidad constitucional tributaria de la medida, mientras que en la proposición 4, la consecuencia jurídica R es la legitimidad constitucional no tributaria de una medida no tributaria.

de carácter económico, basada en la ilicitud de la acción lesiva del bien jurídico medio ambiente.

*Contrario sensu*, en el caso de la utilización extrafiscal del impuesto no es posible la no aplicación del principio de capacidad contributiva, en tanto que la configuración de toda figura impositiva implica la conformación y estructuración de la medida con base en aquél principio.

Así pues, para que la figura tributaria posea los contornos propios de ella, aún cuando la finalidad extrafiscal se inserte en su estructura, inevitablemente habrá que hacerse referencia a la prevalencia del principio de capacidad contributiva sobre cualquier otro principio que legitime el fin extrafiscal que, en definitiva, y en el caso que nos ocupa, se traduce en el gravamen extra de materia imponible ya gravada por los impuestos con finalidades predominantemente recaudatorias.

La idea prevalece en la doctrina tributaria donde, por ejemplo, LEJEUNE señala que privar *a priori* al impuesto de una característica tan consustancial al mismo como la recaudatoria equivale a privarlo de su razón de ser fundamental.

Así, si bien es cierto que la política económica cuenta con instrumentos específicos de acción, pensados y estructurados exclusivamente para este fin, el tributo, a pesar de su idoneidad para ello, no se encuentra entre dichos instrumentos específicos por lo que no parece lícito, sin grave riesgo de desnaturalizarlo, privarlo *ab initio* de una de sus características fundamentales, esto es, la capacidad contributiva.

Por su parte, cabe advertir que al desaparecer la finalidad recaudatoria como finalidad característica del concepto de tributo y, además, al no señalarse cuáles pueden ser los otros fines que con el impuesto se pueden perseguir, ni sus límites, éste se convierte en un eficacísimo instrumento en manos del legislador cuya utilización puede poner en peligro la esfera de derechos que corresponden al particular<sup>144</sup>.

En todo caso, ya que la ley de colisión de principios conduce a una dogmática diferenciada de los distintos principios, la delimitación no es una cuestión de “todo-o-nada”, sino un problema de desplazamiento del derecho fundamental en cuestiones fundamentales.

La propuesta presentada desde la teoría de los derechos fundamentales tendría plena aplicación al caso de los impuestos con fines extrafiscales, bajo el supuesto de compartir una construcción doctrinal que destaca la existencia de un derecho fundamental a contribuir a las cargas públicas con arreglo a la propia capacidad contributiva. Pero también, a nuestro modo de ver, la aplicación de la regla de prevalencia condicionada se extrapola a aquellos supuestos en los cuales no se comparte la naturaleza iusfundamental de la capacidad contributiva<sup>145</sup>.

<sup>144</sup> LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria”, en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 175.

<sup>145</sup> HERRERA MOLINA, P., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán (Prólogo del Prof. Klaus Tipke)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 25. Los principios inferidos o deducidos de normas iusfundamentales para la materia impositiva, advierte YEBRA, son postulados con unos caracteres de conocimiento de una filosofía política y una concepción del mundo. No marcan ninguna frontera fija reconocible, sino que permiten un amplio espacio para la

La construcción teórica posee fuertes limitaciones a su implementación como criterio jurídico en el ordenamiento constitucional español, donde el posicionamiento del art. 31.1 en la estructura de la Constitución niega, formalmente, la caracterización de la capacidad contributiva como parte del ámbito de derechos fundamentales.

Pero no influye en la aplicación de la regla en casos sometidos al conocimiento del Tribunal Constitucional porque, al final de todo, la consideración material de la capacidad contributiva hace parte del contenido esencial de la estructuración de un impuesto, y su creación conforme a cánones reales, efectivos y actuales de riqueza.

Consecuentemente, consideramos que la ponderación de principios en los impuestos con fines extrafiscales no se ve obstaculizada porque una parte de la doctrina tributaria niegue carácter fundamental a la capacidad contributiva. Ésta es un requisito inherente, inescindible e ineluctable en la creación de impuestos que trasciende a su consideración teleológica predominante.

Opinamos que la consideración iusfundamental de la capacidad contributiva es un paso adelante importante dentro de la doctrina tributaria que otorga coherencia material al sistema tributario. Su negación no entorpece la ponderación de principios en el caso extrafiscal concreto, ni influye sobre la proyección de tal regla en la jurisprudencia constitucional.

El Tribunal Constitucional no está limitado en las posibilidades de actuación de esta vía de control constitucional, sino que, por el contrario, como producto de sus propias apreciaciones consideramos que se ve constreñido a ello en todo caso que se preste a tal cometido y, por supuesto, en la hipótesis objeto de nuestro estudio.

Por todo lo anterior cabe concluir que la ley de colisión de principios opera sobre la temática de los impuestos con fines extrafiscales en tanto que el ámbito de actuación de éstos suele extenderse hacia aquéllos principios que poseen un rango constitucional idéntico.

Capacidad contributiva o quien contamina paga, por ejemplo, son principios que ocasionalmente colisionan cuando se pretende aplicarlos de forma simultánea en un solo instrumento impositivo.

La finalidad extrafiscal de la medida puede ser lo más loable y legítima posible en el plano constitucional, y aunque ello signifique que su legitimidad se encuentra asegurada en tanto que refrendada por un principio, ello no es sinónimo de la inaplicación del principio de capacidad contributiva como eje de creación de cualquier tipo de impuesto, más allá de que su finalidad predominante sea extrafiscal o recaudatoria.

---

concepción e interpretación personales; para la valoración judicial las posibilidades interpretativas son más grandes que con las leyes normales, de lo que –para HARTZ– se deriva una importante fuente de inseguridad jurídica en el Derecho impositivo por esta situación constitucional. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Los principios del Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn (II)”, *RDFHP No. 208*, 1990, p. 849.

Dicho esto, cabe recordar con PAULICK que en el marco de un Estado social de Derecho los derechos fundamentales constituyen un límite inmanente del poder tributario del Estado más allá de los cuales las leyes tributarias, los actos administrativos de las autoridades financieras y las decisiones de los Tribunales financieros no pueden recabar para sí el reconocimiento constitucional.

Tales vinculaciones afectan sobre todo el contenido material de cada una de las leyes tributarias, actos administrativos y decisiones, en razón de lo cual han de mantenerse dentro de tales límites.

De esta forma se constituye una esfera de garantías sustraída a la intervención del Estado, cuyas decisiones no pueden ir en contra de la concepción básica de la Constitución, con sus fundamentos éticos, políticos, económicos y sociales<sup>146</sup>.

Consecuentemente, como señala HERRERA MOLINA, atribuir un papel central al principio de igualdad en materia tributaria en la nueva jurisprudencia significa considerar a la capacidad contributiva como *medida* de aquella igualdad.

A partir de ello es válido considerar que los contribuyentes tienen *un derecho fundamental a una tributación basada en el principio de igualdad*.

La existencia de este derecho permite revalorizar el control de proporcionalidad cuando se somete a limitaciones legales la capacidad contributiva que se “libera” así de la interdicción de la arbitrariedad y puede desplegar su eficacia en un doble plano: como medida general de la igualdad tributaria y como derecho fundamental del contribuyente en tanto que ambos aspectos están íntimamente unidos: la *medida* de la igualdad determina cuánto es justo que pague cada contribuyente, a la vez que es su derecho a contribuir en esa precisa proporción y no en una cuantía superior<sup>147</sup>.

---

<sup>146</sup> PAULICK, H., “Estudio Preliminar” a la *Ordenanza Tributaria Alemana (Traducción de Carlos Palao Taboada)*, IEF, Madrid, 1980, pp. 41 y 42. Vid., FICHERA, F., *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, pp. 118 y 119.

<sup>147</sup> HERRERA MOLINA, P., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán (Prólogo del Prof. Klaus Tipke)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 64. Así, como señala VOGEL, con base en el art. 80.1 GG cualquier autorización para la emanación de una ley debe determinar su contenido, fin y medida, de forma tal que sea posible prever el contenido de la misma y evitar de tal forma una delegación de la actividad legislativa excesivamente amplia al ejecutivo. VOGEL, K., “L’influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca”, Riv. Dir. Fin. Sc. F., Vol. I, 1968, pp. 8 y 9.

UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA

# Derecho Tributario

*Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario*

Francisco Somarriba

27 de agosto de 2009

[*Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario*- El presente texto constituye una aportación a la Licenciatura en Derecho, Modalidad de estudios a distancia de la Universidad Centroamericana No es una edición definitiva No citar]

## 12. PRINCIPALES TRIBUTOS EN NICARAGUA.

### I. Impuestos Nacionales.

#### 1. Impuesto al Valor Agregado.

##### **Concepto.**

Crease un Impuesto al Valor Agregado o IVA que grava los actos realizados en territorio nacional o de las actividades siguientes:

- 1) Enajenación de bienes;
- 2) Prestación de servicios;
- 3) Importaciones e internación de bienes;

El IVA no formará parte de su misma base imponible y no será considerado como ingreso a los efectos del Impuesto sobre la Renta o tributos de carácter municipal.

##### **Tasas.**

La tasa del IVA del 15% se aplicará a los valores determinados, salvo en el caso de las exportaciones que se establece la tasa cero por ciento, ya que permite la acreditación o devolución del IVA trasladado por los insumos, materias primas, bienes intermediados y de capital utilizados en la producción de los bienes exportados.

##### **Naturaleza**

El IVA se aplicará de forma que incida una solo vez sobre el valor agregado de las varias operaciones de que pueda ser objeto un bien o servicio gravado, mediante la traslación y acreditación del mismo.

##### **Ámbito de incidencia del IVA.**

Los actos y actividades afectos al impuesto son los realizados en el país. Veamos sus cuatro modalidades:

##### ***Enajenación de bienes.***

Todo acto o contrato que conlleve la transferencia del dominio de la facultad para disponer de un bien como propietario, independientemente de la denominación que le asignen las partes, y de la forma de pago del precio pactado. También se entenderá como enajenación, entre otros, las



adjudicaciones a favor del acreedor, el fideicomiso, y cuando no fueren deducibles del Impuesto sobre la Renta : las donaciones, el autoconsumo, el faltante de bienes en los inventarios.

## **2) Importación e internación de bienes.**

Es la introducción al país de bienes tangibles extranjeros y la adquisición en el país de bienes tangibles enajenados por personas que los introdujeron libres de impuestos mediante franquicia aduanera.

## **3) Prestación de servicios.**

Son todas aquellas operaciones onerosas que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles, y entre otras se señalan:

- a) Prestación de toda clase de servicios sean permanentes, regulares, continuos o periódicos;
- b) Arrendamiento bienes y servicios en general;
- c) Los prestados por profesionales y técnicos superiores.

## **Base imponible del IVA.**

Es el monto sobre el cual debe aplicarse la tasa del IVA, a través de estas vías: enajenación de bienes, importación e internación de bienes y prestación de servicios.

Cuadro No. 1

| <b>Ámbito<br/>incidencia</b>   | <b>Base imponible</b>   |
|--------------------------------|---|
| <b>Enajenaciones de bienes</b> | <p>El impuesto se aplicará sobre el valor de la transacción establecido en la factura o documento, más toda cantidad adicional por cualquier otro concepto (como financiamiento y servicio de instalación). A falta de valor se aplicará el del mercado, y en su defecto, el avalúo efectuado por la Dirección General de Ingresos.</p> <p>Cuando la enajenación de un bien gravado conlleve la prestación (indispensable) de un servicio no gravado, el impuesto se aplicará sobre el valor conjunto de la enajenación y de la prestación de servicio.</p> |
| <b>Importación de bienes</b>   | <p>La base gravable será el valor en aduana, más toda cantidad adicional por otros impuestos, sean arancelarios, de consumo o no arancelarios que se recauden al momento de la importación o internación, y los demás gastos que figuren en la documentación aduanera correspondiente. (Derechos, tasas por almacenamiento, etc.).</p> <p>La misma base se aplicará cuando el importador de bien esté exento de impuestos arancelarios pero no del IVA.</p>   |
| <b>prestación de servicios</b> | <p>El IVA recaerá sobre el valor de la contraprestación, más toda cantidad adicional por cualquier concepto, excepto la propina que es voluntaria. Cuando la prestación del servicio gravado implique la venta indispensable de bienes no gravados, el impuesto se aplicará sobre el valor total de la prestación y de la venta.</p>  |

### e. Regímenes especiales

Las personas naturales cuyo valor anual de ventas o prestación de servicios sea inferior a una determinada suma, fijada periódicamente por la Dirección General de Ingresos (DGI), podrán estar sujetas al sistema especial denominado Régimen de Cuota Fija, o sea al pago de una cuota fija como tributo a favor del Fisco. Este régimen está pensado para los micros o pequeños empresarios.

Los contribuyentes sujetos a esta modalidad no tendrán obligación de liquidar ni declarar el impuesto mensual, pero sí estarán obligados a pagar cada mes la cuenta asignada. Para el registro de sus operaciones contables deberán llevar,

al menos, los registros simplificados que le determine la Dirección General de Ingresos, debiendo conservarlos por el término legal.

### **Otros casos particulares.**

La traslación del impuesto podrá efectuarse sin presentar el impuesto por separado y sin expedir factura en los siguientes casos:

- a. En la actividad de supermercados, se considerará que el impuesto está incluido en el precio;
- b. Para las salas de cine, se considerará que el impuesto está incluido en el valor del boleto.

### **Derechos de los contribuyentes en el IVA.**

#### ***Acreditamiento.***

Consiste en restar del monto del impuesto que retiene o traslada el contribuyente o responsable recaudador por la venta de bienes y prestación de servicios, el monto del impuesto que le fue trasladado o que fue pagado por él, por la importación o compra de bienes o por servicios recibidos o crédito fiscal. El contribuyente o responsable recaudador está obligado a enterar únicamente la diferencia que resulte de la operación.

El derecho al acreditación es personal y no será transmisible por acto entre vivos, salvo en el caso de fusión de sociedades y sucesiones.

#### **2) Compensación y devolución del saldo.**

Cuando el contribuyente, después de haber ejercido el derecho del acreditamiento, tuviere saldo a favor podrá solicitar su devolución. Es importante destacar que, antes de devolver el saldo a favor del contribuyente, será aplicado a otras obligaciones (por orden de vencimiento) exigibles que éste tenga con el Fisco.

#### **3) Rectificar lo declarado.**

Los contribuyentes que por alguna razón hubiesen presentado de manera inconsistente su declaración, podrán corregirla mediante una declaración sustitutiva.

#### **4) Derecho de repetición.**

Los pagos en exceso realizados a favor del Fisco pueden reclamarse, igual derecho existe para reclamar saldos a favor.

#### **5) Aplicación de saldo.**

Cuando en su declaración le resulte al contribuyente un saldo a favor, podrá acreditarlo en las siguientes declaraciones, hasta que se agote.

### **Deberes de los contribuyentes.**

#### ***1) Declaración y pago del IVA.***

El monto del impuesto, deducidos los pagos de anticipos en su caso, se pagará mediante declaración ante las Administración de Renta autorizada dentro de los quince días después de finalizado el mes, tomándose estas declaraciones y pagos mensuales como anticipo de la declaración anual. En la práctica no se presenta declaración anual.

#### **2) Traslación del impuesto.**

Se entiende el cobro del monto del IVA que el responsable retenedor debe efectuar a las personas que adquieren bienes, o reciban servicios gravados. El monto del impuesto deberá expresarse en el documento que compruebe la operación.

El monto total traslado del IVA constituirá el débito fiscal del contribuyente, y no será considerado ingresos a los efectos del impuesto sobre la Renta. Cuando la transacción de la actividad o acto gravado, sea por un valor de hasta cien córdobas, podrá trasladarse el IVA sin emitirse el documento respectivo.

En estos casos se considerará que el impuesto está incluido en el precio, salvo que la respectiva constancia donde el IVA se exprese por separado sea requerida por la persona que recibe el traslado. Los contribuyentes que se encuentren en esta situación, estarán obligados a elaborar una factura global diaria por las transacciones en las que no se hiciere constar el IVA.

## Obligaciones de carácter formal en el IVA.

- 1) Inscribirse como responsables retenedores del IVA y llevar los libros y registros contables establecidos en la Legislación Tributaria;
- 2) Registrar por separado las operaciones exentas de las operaciones gravadas, de los descuentos, bonificaciones o devoluciones que otorgan o reciban, y el impuesto que se cancela o restituya;
- 3) Los contribuyentes que trabajen a base de comisiones, deberán separar en su contabilidad las operaciones que se realizan por su propia cuenta de las que efectúan a base de comisión.
- 4) Están obligados, además, a emitir factura o expedir documento que compruebe el valor de las operaciones gravadas y que cumpla con los requisitos de Ley.

## 2. Impuesto sobre la Renta.

### a. Concepto.

Es aquel impuesto que grava la renta neta de toda fuente nicaragüense obtenida por personas, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o residencia, inclusive si el bien o el servicio se paga fuera de Nicaragua.

Origen de la renta neta de fuente nicaragüense: es la que se deriva de bienes o activos existentes en el país, de servicios prestados a personas en el territorio nacional, aún cuando el que brinda el servicio no haya tenido presencia física; o de negocios llevados a cabo o que surtan efectos en la República de Nicaragua, sea cual fuere el lugar donde se percibe dicha renta neta.

Cuadro No.2  
**Renta Bruta, Neta, Ocasional y presuntiva**

| <b>Tipos de Renta</b> | <b>Contenido</b>  |
|-----------------------|---|
| <b>Bruta</b>          | comprende todos los ingresos del contribuyente durante un año fiscal, sean éstos periódicos u ocasionales.  |
| <b>Neta</b>           | es el resultado de deducirle a la renta bruta los costos, pérdidas o gastos realizados por el contribuyente para llevar a cabo la actividad que genere renta. |
| <b>Ocasional</b>      | es el aumento de renta y se obtiene por venta, permuta, remate o cualquier otra forma legal en que se disponga de bienes muebles o inmuebles, acciones o      |

|                   |   |
|-------------------|---|
|                   | participaciones de sociedades. También se consideran como aumentos de renta los beneficios provenientes de las herencias y las donaciones, entre otros.   |
| <b>Presuntiva</b> | además de las formas mencionadas en el inciso anterior, la Dirección General de Ingresos (DGI) puede estimar la renta o ingresos anuales para algunas actividades : profesionales independientes, prestación de ciertos servicios, pequeños empresarios, entre otros. |

## **b. Derechos del contribuyente en el Impuesto sobre la Renta (IR).**

### **1) Deducciones.**

Son los montos que la ley permite restar de los ingresos brutos obtenidos antes aplicarse el impuesto sobre la renta. Las deducciones son de dos tipos:

a) Ordinarias: comprende los gastos y costos realizados por el contribuyente al llevar a cabo las actividades generadoras de renta.

Ejemplo : costos de los insumos o valor de la mercancía, combustibles y lubricantes, sueldos, prestaciones sociales, servicios en general.

b) Extraordinarios: Son gastos ocasionales.

Ejemplo : Pérdidas por explotación, pérdidas cambiarias

### **2) Compensación y devolución de saldos.**

En caso de que las retenciones o anticipos excedan las sumas del impuesto a pagar, éstos se devolverán previa resolución favorable de la Dirección General de Ingresos (DGI), mediante crédito compensatorio a otras obligaciones fiscales exigibles por orden del vencimiento. Si después de esta aplicación resulta un saldo favorable del contribuyente, este saldo será reembolsado en efectivo dentro de los 30 días de notificada dicha resolución.

## **c. Deberes del contribuyente en el Impuesto sobre la Renta.**

### ***1) Declaración y pago del IR.***

#### **Personas que deben declarar y pagar.**


Toda persona natural cuya renta bruta exceda de C\$50,000.00 (cincuenta mil córdobas) durante el año gravable, y toda persona jurídica cualquiera que sea el monto de su ingresos brutos, aún cuando esté exenta de pagar este impuesto por disposición de la Ley, deberá presentar ante la Dirección General de Ingresos (DGI) su declaración de ingresos, bajo promesa de ley.

No están obligados a declarar las personas naturales cuyos salarios o remuneraciones provengan de una sola fuente , ya que esta obligación la asume el empleador. En caso de que reciban ingresos de diferentes fuentes, que consolidados fueren superiores a C\$50,000.00 anuales, tendrán la obligación de declarar y pagar el impuesto correspondiente.

#### **Año gravable o período fiscal.**

El año gravable ordinario esta comprendido entre el 1 de Julio de un año y el 30 de Junio del año inmediato subsiguiente. Sin embargo, la DGI puede autorizar años gravables o períodos fiscales especiales en dependencia de las actividades o necesidades del solicitante. El IR deberá ser declarado y pagado totalmente dentro de los 3 (tres) meses posteriores al vencimiento del período correspondiente.

#### **Tarifa del Impuesto.**

 Las personas jurídicas deberán pagar en concepto de IR un 30% de sus ingresos netos (renta neta). Las personas naturales, por su parte, pagarán este impuesto de acuerdo a la tarifa progresiva siguiente:



Cuadro No.3

**Tarifa progresiva del IR (Personas naturales)**

| <b>RENTA GRAVABLE<br/>(estratos)</b> |                  | <b>Impuest<br/>o base</b> | <b>Porcenta<br/>je<br/>aplicable</b> | <b>Sobre<br/>exceso<br/>de</b> |
|--------------------------------------|------------------|---------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|
| <b>De C\$</b>                        | <b>Hasta C\$</b> |                           |                                      |                                |
| 1.00                                 | 50,000.00        | 0                         | 0%                                   | 0                              |
| 50,001.00                            | 100,000.00       | 0                         | 10%                                  | 50,000.00                      |
| 100,001.00                           | 200,000.00       | 5,000.00                  | 15%                                  | 100,000.00                     |
| 200,001.00                           | 300,000.00       | 20,000.00                 | 20%                                  | 200,000.00                     |
| 300,001.00                           | 500,000.00       | 40,000.00                 | 25%                                  | 300,000.00                     |
| 500,001.00                           | a más            | 90,000.00                 | 30%                                  | 500,000.00                     |

**2) Pago mínimo definitivo del IR y retenciones en la fuente.**

- (1) Pago mínimo definitivo del IR (la tasa de este pago será del 1% anual). Lo pagaran todas las personas jurídicas en general, excepto entidades financieras que operan en el país y las naturales que realicen actividades empresariales o de negocios, sujetas al pago del IR. Se calculará sobre el promedio mensual de los activos totales del año a declarar.

Las entidades financieras pagarán una tasa de seis décimas del uno por ciento (0.60%) anual sobre el saldo promedio mensual al cierre del ejercicio anterior de los depósitos totales que presente el pasivo del balance dichas instituciones.

Están exentas de este pago las personas naturales o empresas que realicen actividades empresariales durante los primeros tres años de inicio de sus operaciones mercantiles, y aquellos cuyo saldo promedio de activos sea menos a ciento cincuenta mil córdobas (US\$150.000.00).

- (2) Retención en la fuente. Las retenciones que los vendedores deben acreditarse mensualmente, son aquellas que les efectúan los compradores por sus operaciones ordinarios

En estos casos se considerará que el impuesto está incluido en el precio.

Por ejemplo: en la prestación de servicios profesionales se debe retener el 10% de los honorarios que pague al profesional; dietas pagadas por reuniones o sesiones, la retención será del 10% sobre lo pagado. El monto retenido deberá enterarse a la DGI en los plazos establecidos por la ley.

### 3. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).

#### a. Concepto.

Es un tributo de aplicación selectiva que grava las enajenaciones de mercancías de producción nacional e importaciones de bienes, clasificados conforme la nomenclatura del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), en el Anexo de la Ley de Equidad Fiscal.

El ISC grava de forma conglobada el azúcar y los siguientes derivados del petróleo según el art.83 de la Ley antes mencionada:

Cuadro No.4  
**ISC al Azúcar y derivados del Petróleo**

| PRODUCTO            | Posición<br>arancelaria<br>(SAC) | US/GALON*           |           |
|---------------------|----------------------------------|---------------------|-----------|
|                     |                                  | Pacífico/Ce<br>ntro | Atlántico |
| Turbo               | 2710.11.20.10                    | 0.5486              | 0.5486    |
| A V GAS             | 2710.11.20.20                    | 0.9027              | 0.9027    |
| GASOLINA<br>PREMIUM | 2710.11.30.10                    | 0.6985              | 0.6985    |
| GASOLINA<br>REGULAR | 2710.11.30.20                    | 0.6955              | 0.4283    |
| VARISOL             | 2710.11.40.10                    | 0.1726              | 0.1726    |
| KEROSENE            | 2710.19.11.00                    | 0.4224              | 0.2195    |
| DIESEL              | 2710.19.21.00                    | 0.5415              | 0.4092    |
| FULLOIL<br>ENERGIA  | 2716.00.00.00                    | 0.0000              | 0.0000    |
| FUEL OIL OTROS      | 2710.19.23.00                    | 0.1888              | 0.1888    |
| ASFALTO             | 2715.00.00.00                    | 0.4658              | 0.4658    |

\*Dólares por galón al tipo de cambio oficial.

El ISC se aplica al galón americano (3.7885 litros)

## b. Sujetos, causales y base imponible

Cuadro No.5  
**Sujetos, causales y base imponible del ISC**

|                                 | <b>Importación /<br/>internación de<br/>Bienes</b>   | <b>Enajenación de mercancías<br/>de<br/>Producción nacional</b>  |
|---------------------------------|--|--|
| <b>Sujetos<br/>del IEC</b>      | Las personas naturales o jurídicas o unidades económicas que las introduzcan o a cuyo nombre se efectúe la internación.  | El fabricante o Productor no artesanal.<br>Importador de bienes de la industria fiscal.<br>Ensamblador y el que encarga a otros la fabricación de bienes.                                |
| <b>Cuando<br/>se<br/>causa</b>  | Al momento de aceptación de la aceptación de la declaración de importación o formulario de internación.  | El momento de la emisión de la factura o documento respectivo.<br>Se pague o abone al precio de la mercancía.<br>Se efectúe la entrega.<br>Autoconsumo por la empresa y sus funcionarios |
| <b>Base<br/>imponi<br/>ble*</b> | Se aplicará sobre el valor en aduana de los bienes gravados, más el Derecho Arancelario a la Importación (DAI), y demás gastos que figuren en la declaración de importación o en el formulario aduanero. | Se aplica sobre el precio de venta del productor o fabricante.   |

\*Se excluyen de las disposiciones anteriores:

- 1) La base imponible del ISC será el precio de venta al detallista en las importaciones o ventas de licores, cigarrillos, cervezas, aguas gaseosas, entre otros.
- 2) En la importación o enajenación de petróleo y sus derivados, el ISC se aplicará al galón americano.

## **4. Impuesto de timbres (ITF)**

Concepto. Este tributo, conocido como Impuesto de Timbres Fiscales (ITF), recae sobre determinados documentos contenidos expresamente en la Ley de Impuesto de Timbres, siempre que se expidan en Nicaragua, o cuando sean extendidos en el extranjero pero que surtan efectos en el país.

### **a. Principales documentos afectados**

- Certificados, certificaciones
- Declaraciones que sufran efectos en el exterior
- Poderes generales y especiales de administración
- Pliegos de protocolos y testimonios de notarios
- Registro de marcas
- Títulos o concesiones sobre riquezas naturales

### **b. Sujetos del impuesto**

El que recibe el bien o derecho, está en la obligación de pagarlo. También son solidarios del pago, en caso de que no lo pagase el beneficiario, los notarios, las personas que expidan u otorguen documentos gravados por la Ley de Impuesto de Timbres, los tenedores de dichos documentos y los funcionarios públicos que intervengan o deban conocer al respecto.

### **c. Tasas, forma y momento de pago**

El impuesto se aplica a través de las tasas fijas y tasas ad valorem, las cuales difieren en cuantía. Cuando un documento gravado con este impuesto tuviere un acto que se exprese en especie, y no en términos monetarios, el otorgante está en la obligación de estimar el valor de lo expresado en especie. Dicha estimación está sujeta a revisión por las autoridades fiscales.

El timbre fiscal se adhiere al documento y se cancela en la cuantía correspondiente simultáneamente con el otorgamiento o expedición del documento gravado. También, para pagos que la ley indique, se podrá pagar comprando (ventanillas de las Administraciones de Rentas o lugares autorizados) el papel sellado u obteniendo el recibo fiscal.

**14. Tributos municipales.**

**Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI).**

Este impuesto grava las propiedades inmuebles ubicadas en la circunscripción de cada municipio poseídas al 31 de Diciembre de cada año gravable. La tasa del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) es del uno por ciento (1%) sobre la base o monto imponible sobre el 80% del valor catastral de las de los bienes inmuebles.

|   |   |   |                       |
|---|---|---|-----------------------|
| <b>Ejemplo :</b>  |   |   |                       |
|   | Valor catastral de la propiedad         |   | C\$200,000.00         |
|   | Valor imponible (80% de C\$200,000.00)* |   | C\$160,000.00         |
| <b>menos</b>  | Deducción personal (casa de habitación) |   | <u>-C\$ 40,000.00</u> |
|   |   |   | C\$120,000.00         |
|   | 1% IBI sobre C\$120,000.00 a pagar      | = | <b>C\$ 1,200.00</b>   |
| En caso de <b>pronto pago</b> el contribuyente obtiene un 10% de descuento (10% de C\$1,200.00=C\$120.00), es decir, cuando el contribuyente entere el IBI de una sola vez en el primer trimestre del año pagará C\$1,080.00. |   |   |                       |

Están exentas de pagar el IBI las propiedades inmuebles (viviendas) de personas naturales cuyo valor sea igual o inferior a C\$40,000.00 (cuarenta mil córdobas). Para ello deberá presentar su declaración ante el municipio correspondiente.

**a. Declaración y pago.**

La declaración del IBI debe ser presentada durante los primeros tres meses subsiguientes al año gravable. En vista que grava los bienes inmuebles al 31 de Diciembre de cada año, debe declararse en los meses de Enero, Febrero y marzo del año subsiguiente y pagarse el 50% del total del impuesto. El restante 50% debe cancelarse a más tardar el Junio del mismo año.

Cuando el contribuyente posea varios propiedades inmuebles en un mismo municipio, deberá presentar una sola declaración del IBI. Si los bienes están ubicados en distintos municipios, el contribuyente deberá declarar la parte que corresponda a cada municipio.

**b. Prescripción del IBI.**

La obligación de declarar y pagar el IBI prescribirá en un plazo de dos años a partir de la fecha en que fuere exigible. También prescribirá en dos años el derecho de los contribuyentes a repetir lo pagado indebidamente, contados a partir de la fecha en que se efectuare dicho pago.

### **Impuesto sobre ingresos.**

Este impuesto se aplica a los ingresos brutos obtenidos por la persona (natural o jurídica) en virtud de venta de bienes o prestación de servicios. Su tasa es del 1% sobre los ingresos brutos y se paga mensualmente. Su cobro debe efectuarse en el municipio donde se lleve a cabo la enajenación física de los bienes o la prestación de servicios y no en el municipio donde se emita la factura.

Están exentos del pago de este impuesto:

- a) Los asalariados y las prestaciones de servicios hospitalarios;
- b) Las ventas de ganado mayor y menor, huevos, leche, queso y carnes frescas, refrigeradas o congeladas, saladas o secas, no sometidas a procesos de transformación, embutido o envase;
- c) Los contratos de obras de interés social que beneficien y fortalezcan el desarrollo de todos y cada uno de los municipios.

### **Impuesto de Matrícula.**

La matrícula es obligatoria para toda persona natural o jurídica que se dedique a la venta de bienes o prestación de servicios. El valor de la matrícula se calcula aplicando el 2% sobre el promedio mensual de los ingresos brutos obtenidos por la venta de bienes o prestación de servicios de los últimos tres (3) meses del año anterior o de los meses transcurridos desde la fecha de apertura, si no llegan a tres.

La matrícula es anual y comprende el período entre el primero de Diciembre y el treinta y uno de Enero. Una vez pagado este impuesto, la Alcaldía extenderá una Constancia de Matrícula que el contribuyente deberá colocar en un lugar visible de su establecimiento. Cuando se trate de apertura de nuevo negocio o actividad, se pagará como matrícula el 1% del capital social o individual. También se debe cumplir con los requisitos establecidos por la Ley solvencia municipal para realizar determinadas actividades económicas o comerciales.

## **Tasas municipales.**

### **a. Tasas por servicios o aprovechamientos.**

Son las prestaciones en dinero exigibles legalmente por el municipio como contraprestación de su servicio, de la utilización privativa de bienes municipales de uso público, o del desarrollo de una actividad que beneficie al contribuyente (usuario).

### **b. Las tasas municipales se pagan por :**

- 1) Recolección de basura;
- 2) Registro del fierro o marca de herrar, para ganado;
- 3) Los tramos o espacios en los mercados municipales;
- 4) Traslado de ganado fuera del municipio;
- 5) Acondicionar cunetas o aceras como rampas para facilitar el acceso de vehículos con fines particulares;
- 6) Ocupar calles, avenidas, aceras, o cualquier espacio de la vía pública con puesto de comida, mesas, casetas o cualquier otro fin comercial; entre otros.

## **Contribuciones especiales.**

Son las prestaciones en dinero que el municipio percibe para la ejecución de obras o para el establecimiento, ampliación o mejoras de servicios municipales, siempre que a consecuencia de estas obras o mejoras, además de atender el interés común o general, se beneficie a personas determinadas. En algunos casos este beneficio no es posible cuantificarlo de manera concreta. La contribución especial por la pavimentación de calles, aceras o cunetas, se exigirá en todo caso, pudiendo repartir la Alcaldía hasta el 80% del costo de la obra entre los beneficiarios directos, en función de los metros lineales de fachada de las casas o solares beneficiados. En nuestro sistema legal la cuotas que se pagan al Seguro Social se consideran contribuciones especiales

### **B. DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.**

## **Derechos de los contribuyentes.**

Además de los principios jurídicos constitucionales y los derechos de los contribuyentes, en el ordenamiento nacional existen otras garantías también importantes, como:



**a. Derecho de petición.**

En Nicaragua, los ciudadanos tienen derecho de hacer peticiones, denunciar anomalías y hacer críticas constructivas, en forma individual o colectiva, a los poderes del Estado o a cualquier autoridad; de obtener una pronta resolución o respuesta y de que se comuniquen lo resuelto en los plazos que la establezca.

**b. Derecho de audiencia.**

Los contribuyentes tienen derecho de intervención desde el inicio del proceso en su contra y a disponer de tiempo y medios adecuados para su defensa de acuerdo con disposiciones legales vigentes. En ese orden tiene derecho a interponer los recursos administrativos y jurisdiccionales que crea convenientes para defender sus intereses.

**c. Derecho a no pagar tributos de carácter retroactivo.**

En nuestro país la ley no tiene efectos retroactivos, excepto en materia penal cuando favorezca al reo.

**d. Derecho de información.**

Toda persona tiene derecho a conocer la información que sobre ella hayan registrado las autoridades estatales, así derecho a saber porque y con que finalidad tiene esa información.

**e. El derecho a la privacidad y sigilo tributario.**

Los contribuyentes tienen derecho a la privacidad de la información proporcionada a la Administración tributaria. Sólo podrán ser comunicadas a la autoridad jurisdiccional cuando mediare orden de ésta.

**f. Derecho a hacer uso de exenciones y exoneraciones tributarias.**

En vista de que las leyes no deben otorgar exenciones o exoneraciones a título particular y del carácter general de las mismas, los contribuyentes pueden gozar de ellas, cuando se encuentren dentro de los supuestos previstos por norma tributaria vigente.

**g. Derecho a invocar la prescripción de la obligación tributaria.**

El derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria y exigir su pago, prescribe a los cuatro años. Una vez transcurrido ese período el contribuyente puede hacer uso de la prescripción para pedir la extinción de la obligación tributaria.

**h. Derecho al sigilo administrativo positivo.**

Cuando la autoridad administrativa responsable de resolver los recursos interpuestos por el contribuyente no cumple con el término establecido en la ley para fallarlo, se considerará que la resolución es a favor del contribuyente.

**i. Derecho a asistencia.**

Los contribuyentes tienen derecho a recibir la debida asistencia y las facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; a ser atendidos por las autoridades competentes y obtener pronta resolución o respuesta de sus peticiones.

**j. Derecho a ser notificado.**

De toda resolución o acto que emita la Administración Tributaria y que afecte sus derechos, deberes y obligaciones. Debe ser por escrito notificado.

**k. Derecho de aplicación de saldos.**

Los saldos a favor del contribuyente serán aplicados en primera instancia a deudas que éste tenga con el Fisco. De no efectuarse esta imputación, los contribuyentes tienen de aplicar los a su favor de impuestos pagados a otras obligaciones sin que se requiera autorización previa de la autoridad fiscal. Bastará comunicación por escrito del contribuyente a la Renta correspondiente durante los ocho días que anteceden a la presentación de la declaración.

**Obligaciones de los contribuyentes.**

**a. Obligación principal del contribuyente.**

Las obligaciones de los contribuyentes se pueden clasificar en principales y secundarias o complementarias. Las obligación principal de los contribuyentes es de carácter pecuniario (dar), o sea, pagar en tiempo y forma los tributos que el Estado le impone.

**b. Obligaciones secundarias del contribuyente.**

Las demás obligaciones de los sujetos pasivos que surgen de la relación tributaria son las de hacer y no hacer. Entre las obligaciones de hacer más usuales tenemos:

1)Obligación de inscribirse en el Registro Único del Contribuyente (RUC). El RUC es carácter perpetuo. Obligación de mantener actualizada la información del RUC.

2)Obligación de llevar registros contables adecuados;

Los comerciantes personas naturales o jurídicas deben llevar los libros de contabilidad que les exijan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales que rigen la materia.

3) Presentar declaraciones fiscales.

4) Permitir la fiscalización de la Administración Tributaria;

5) Suministrar información a la Administración tributaria.

Cuadro No.6

**Sintetizando los derechos y obligaciones de los contribuyentes tenemos**

| <b>Derechos de los contribuyentes</b>   | <b>Obligaciones de los contribuyentes</b>  |
|---|--|
| a. Derecho de petición<br>b. Derecho de audiencia<br>c. Derecho de pagar tributos retroactivos<br>d. Derecho de información<br>e. Derecho de privacidad<br>f. Derecho de hacer uso de exenciones tributaras<br>g. Derecho a invocar la prescripción de la obligación tributaria<br>h. Derecho al sigilo administrativo positivo | a. Obligación principal de los contribuyentes (pagar el tributo)<br><br>b. Obligaciones secundarias<br><br>1) inscribirse en el RUC<br>2) Obligación de llevar y conservar la contabilidad<br>3) Presentar declaraciones fiscales<br>4) Permitir la fiscal de la autoridad tributaria<br>5) Suministrar información a la Administración tributaria |

## **15. De la Administración Tributaria y sus facultades.**

### **a. De la Administración Tributaria.**

Se entiende como Administración Tributaria la Dirección General de Ingresos (DGI), organismo autónomo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) conforme ley, que tiene a su cargo la administración, recaudación, fiscalización y cobro de los tributos, establecidos a favor del Estado, todo conforme las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales que los regulen.

### **b. Facultades Particulares.**

La Administración Tributaria tiene las siguientes competencias:

1. Requerir a las personas naturales o jurídicas que presenten las declaraciones tributarias dentro de los plazos o términos que señala el Código Tributario y en las demás leyes tributarias respectivas; así como otras informaciones generadas por sistemas electrónicos suministrados por la Administración Tributaria;
2. Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y responsables los tributos adeudados y, en su caso, los recargos y multas previstas en el Código Tributario;
3. Asignar el número de registro de control tributario a los contribuyente y responsables;
4. Exigir que los contribuyentes y responsables lleven libros y registros especiales de las negociaciones y operaciones que se refieran a la materia imponible;
5. Efectuar reparos conforme a la ley para el efecto de liquidar el tributo. Al efecto podrá hacer modificaciones a las declaraciones, exigir aclaraciones y adiciones, y efectuar los cambios que estimen convenientes de acuerdo con las informaciones suministradas por el declarante o las que se hayan recibido de otras fuentes;
6. Tasar de oficio con carácter general la base imponible en función de sus ingresos y actividades específicas;
7. Autorizar previa solicitud del contribuyente o responsable que los registros contables y/o emisión de facturas, puedan llevarse por medios distintos al manual, tales como los medios electrónicos de información;

8. Ejecutar la condonación que se apruebe por ley. Así mismo, autorizar y aplicar las dispensas de multas y recargos establecidas en Código Tributario. Todo esto de conformidad con la ley;
9. Ordenar la intervención administrativa, decomiso de mercadería, el cierre de negocio y aplicar las demás sanciones establecidas en este Código;
10. Requerir el auxilio de la fuerza pública cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones;
11. Establecer mediante disposición administrativa, las diferentes clasificaciones de contribuyentes y responsables del Sistema Tributario a fin de ejercer un mejor control fiscal;
12. De conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal, solicitar a otras instancias e instituciones públicas extranjeras, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscal. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con los cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que Nicaragua sea parte;
13. Autorizar la presentación de solvencia tributaria para las importaciones o internaciones de bienes o servicios; y,
14. Requerir información en medios de almacenamiento electrónicos cuando así lo considere conveniente.

### **c. Deberes de la Administración Tributaria**

Deberá cumplir y hacer cumplir las disposiciones contempladas en el presente Código y en las demás leyes tributarias. La Administración Tributaria deberá además percibir las multas y otros cobros pecuniarios determinados por ley y aplicados por los organismos gubernamentales de conformidad a las normas legales que los regulen, sin perjuicio de las excepciones establecidas en el Código Tributario.

La Administración Tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes y responsables, para lo que procederá a:

1. Divulgar periódicamente y por todos los medios de comunicación masiva posible, el contenido de la presente Ley, demás leyes tributarias, normativas y disposiciones técnicas. Así mismo, divulgar periódicamente la estructura y funciones de las diversas dependencias que integran la Administración Tributaria;

2. Explicar las normas tributarias, utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible, y en los casos que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos a los sujetos pasivos;
3. Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional, que se ocupen de la orientación de los sujetos pasivos;
4. Elaborar los formularios de declaración en forma sencilla e informar al público de las fechas y lugares de presentación;
5. Señalar en forma precisa en los requerimientos a los contribuyentes y responsables, cuál es el documento cuya presentación se exige;
6. Efectuar en distintas partes del país, reuniones de información con los sujetos pasivos, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los principales períodos de presentación de declaraciones;
7. Publicar todas las normativas de carácter general que emita, en La Gaceta, Diario Oficial, o por lo menos en dos medios de comunicación social y escritos de circulación nacional.
8. Incorporar a los contribuyente que así lo soliciten, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación y normativa de la materia,

## 16. INFRACCIONES Y DELITOS TRIBUTARIOS.

Como se explicó en el tema anterior, toda obligación tributaria debe ser impuesta mediante ley aprobada por el órgano competente del Estado, es decir la Asamblea Nacional. Su imposición tiene como objetivo primordial que el Estado obtenga los recursos económicos y financieros que le permitan el cumplimiento de sus funciones contenidas en la Constitución Política del país.

El incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo dificulta la realización de importantes tareas encomendadas al Estado. Es por eso que la ley tributaria, además de imponer el tributo, señala la sanción que se aplicará al infractor de la misma. De esta manera se estimula el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación tributaria.

## 1. Concepto de infracción en materia tributaria.

Las infracciones tributarias, en virtud de las sanciones establecidas para el sujeto pasivo en caso de incumplimiento, se clasifican:

- a. **Infracciones leves**: son aquellas se cometen por negligencia o descuido, pero que no pretenden evadir prestaciones tributarias.

**Ejemplo**: No dar aviso del cambio de domicilio oportunamente a la autoridad administrativa, pero continuar cumpliendo con las demás obligaciones. La sanción es de carácter económico (multa), generalmente una cantidad previamente fijada e impuesta por la Administración tributaria.

- b. **Infracciones graves** : son las que realizan con el objetivo de evadir el cumplimiento de la obligación tributaria.

**Ejemplo**: No expedir facturas o comprobantes respectivos por las operaciones realizadas; emitir facturas o comprobantes sin los impuestos o timbres correspondientes; no registrar los ingresos por las operaciones realizadas.

La sanción (una multa) puede ir acompañada de medidas administrativas (coercitivas) como el cierre temporal del negocio. El monto de la multa y la aplicación de dichas medidas está en dependencia de la cantidad de lo evadido o que se pretendió evadir y de que si el infractor es reincidente o no de la violación a la norma tributaria. Tanto la pena como la medida administrativa es impuesta por la Autoridad Tributaria.

- c. **Delitos graves**: son aquellas en que existe mala fe de parte del contribuyente, ya que manera intencional persiguen evadir prestaciones tributarias. Además de la sanción pecuniaria, la autoridad tributaria impone la privación de libertad de la persona infractora.

**Ejemplo** : el delito de Defraudación Fiscal.

## 2. La sanción en materia de infracciones y delitos tributarios.

La legislación fiscal sanciona tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas que cometen hechos delictivos o infracciones administrativas (no delictivos). También penaliza a aquellas personas que no participan en el ilícito, pero que se benefician del mismo. En el caso de los delitos tributarios nuestras



leyes presumen la existencia de la mala fe o el dolo, a menos que pruebe lo contrario la persona señalada de cometer algunos de estos actos indebidos.

## **Infracciones, sanciones y delitos en Nicaragua**

### **a. Ámbito.**

Las disposiciones contenidas en este Título se aplican a todas las infracciones tributarias. Sus sanciones son de carácter administrativo y se aplicarán, sin perjuicio de las que imponga la autoridad judicial por responsabilidades civiles y penales.

### **b. Presunciones.**

Las presunciones legalmente establecidas admiten prueba en contrario dentro de los plazos establecidos en este Código.

### **c. Responsabilidad. Definición.**

La responsabilidad por la comisión de infracciones no transciende de la persona del infractor, salvo las excepciones contenidas en este Código. Únicamente son responsables de las infracciones administrativas tributarias los autores de las mismas. Son autores de las infracciones administrativas y de los delitos tributarios quienes realicen el hecho u omisión por si solos conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento.

### **d. Eximentes.**

Son causas que liberan de responsabilidad administrativa, civil y penal, las siguientes:

1. La incapacidad legal y absoluta conforme lo establece el Código Civil;
2. El caso fortuito o la fuerza mayor debidamente demostrada.

### **e. Autores.**

Son responsables de los delitos tributarios los autores, teniéndose como tales a quienes tomen parte directa en la ejecución del hecho u omisión y los partícipes, entendiéndose como tales a los:

- 1) Inductores: Son los que inducen directamente a otro a ejecutar el hecho u omisión;
- 2) Cooperadores Necesarios: Son los que participan en la ejecución de hechos u omisiones, sin los cuales no se hubieren efectuado los mismos; y
- 3) Cómplices: Son los que cooperan en la ejecución del hecho u omisión con actos anteriores o simultáneos.

#### **f. Concurso de Infractores.**

Se aplicará la misma sanción penal que al autor principal, a:

1. Los inductores y cooperadores necesarios, considerándose tales a los que financien, instiguen o ayuden de cualquier manera al autor, según el caso;
2. Al que para su provecho adquiera o tenga en su poder, oculte, venda o colabore en la venta o negociación de mercaderías u objetos respecto de los cuales sepa o deba saber conforme a las circunstancias, que se ha cometido una infracción. A los cómplices se les aplicará una sanción correspondiente a la mitad de la pena que se le aplica al autor.

#### **g. Suspensión del Ejercicio.**

A los profesionales, agentes o gestores que realicen las infracciones administrativas dolosas previstas en el Código Tributario, lo mismo que aquellos gestores que suministren datos falsos sobre la empresa por la que ellos gestionan, además de las sanciones aplicables, el Tribunal Tributario Administrativo podrá suspenderlos en el ejercicio de sus actuaciones ante el Fisco por el término de uno a dos años, siempre que tal desempeño profesional requiera autorización de parte de la Administración Tributaria.

#### **h. Responsabilidad Administrativa de Personas Jurídicas.**

Las personas jurídicas, entidades o colectividades y sociedades de hecho, podrán ser sancionadas por la comisión de infracciones administrativas tributarias.

#### **i. Responsabilidad de los Socios.**

Los Socios y Miembros de las Juntas Directivas, así como los gerentes de las personas jurídicas que realicen operaciones de forma anómala que genere como consecuencia la comisión de una infracción administrativa o delito tributario, serán responsables personalmente por el incumplimiento de todas las obligaciones fiscales correspondientes.

### **4. Infracciones Administrativas Tributarias.**

#### **a. Concepto de Ilícitos Tributario.**

Constituye ilícito tributario todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales.

#### **b. Tipos de Ilícitos Tributarios.**

Los ilícitos tributarios se clasifican en:

1. La Infracción Tributaria.

## 2. El delito Tributario.

### **c. Concepto de Infracción Tributaria.**

Toda acción u omisión del cumplimiento de los deberes sustanciales del contribuyente que provoca un perjuicio pecuniario al fisco y que implica violación de leyes y reglamentos tributarios, constituye infracción Administrativa Tributaria.

### **d) Clasificación.**

Constituyen infracciones tributarias:

1. El incumplimiento de los deberes y obligaciones de los contribuyentes y responsables;
2. La mora;
3. La omisión de presentar declaración o presentarla tardíamente;
4. La Contravención Tributaria; y,
5. El incumplimiento de los deberes y obligaciones de funcionarios de la Administración Tributaria.

### **e) Acumulación de Sanciones.**

Cuando alguna persona sea responsable de diversas infracciones, por cada una de ellas se aplicará la sanción respectiva.

### **f) Reincidencia y reiteración.**

Habrá reincidencia si el contribuyente sancionado por Resolución de la Administración Tributaria Firme, comete una nueva infracción de cualquier tipo. Habrá reiteración cuando el contribuyente incurre en infracción Administrativa Tributaria de igual tipo sin que mediere sanción por resolución firme.

### **g) Extinción.**

Las acciones y sanciones derivadas de infracciones tributarias se extinguen por:

1. El pago o cumplimiento de la sanción;
2. La condonación otorgada por ley, debidamente justificada conforme lo establecido en normativa Institucional;
3. La prescripción; y
4. La muerte del infractor.

### **h) Sanciones.**

Las sanciones aplicables por la Administración Tributaria son:

1. Multa;
2. Clausura de locales o negocios;
3. Pérdida de concesiones y demás beneficios fiscales;
4. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones en materia tributaria, siempre que para dicho desempeño profesional se requiera la aprobación de la Administración Tributaria;
5. Intervención administrativa de negocios o empresas; y,
6. Decomiso de las mercaderías, objetos, vehículos y demás elementos utilizados para la comisión del ilícito.

**i. Aplicación de la Prescripción.**

Las sanciones aplicadas prescriben por el transcurso de cuatro (4) años contados desde el día siguiente a aquel en que quedó firme la resolución que las impuso. Por igual término de cuatro (4) años, prescribe la acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de sanciones pecuniarias. La prescripción se interrumpe por la comisión de nuevas infracciones de la misma índole. El nuevo plazo se contará desde el día siguiente a aquel en que se cometió la nueva infracción.

**j. Incumplimiento de Deberes y Obligaciones Formales del Contribuyente y/o Responsable Tipos de Infracción Administrativa.**

Son infracciones administrativas tributarias por incumplimiento de deberes y obligaciones de los contribuyentes y responsables:

1. No inscribirse en los registros pertinentes, ni aportar los datos necesarios ni comunicar oportunamente sus modificaciones, cuando hubiera obligación de hacerlo.
2. No inscribir los libros y registros contables que debe llevar el Contribuyente de acuerdo con las disposiciones legales vigentes;
3. No firmar estados financieros, declaraciones y otros documentos de aplicación fiscal, cuando lo requieran las normas tributarias;
4. No gestionar ante la Administración Tributaria, autorización para realizar actos o actividades permitidas por las disposiciones tributarias vigentes, siempre que hubiere obligación legal de gestionar tal autorización.

5. No facilitar a los funcionarios autorizados por la Administración Tributaria para la realización de las inspecciones y verificaciones de cualquier local, almacén, establecimiento comercial o industrial, oficinas, depósitos, buques, camiones, aeronaves y otros medios de transporte; y no suministrar las informaciones que les fueren solicitadas en base a la ley y documentación respectiva de respaldo, cuando la Administración Tributaria así lo requiera;

6. No comparecer ante la Autoridad Tributaria, personalmente o por medio de apoderado legalmente autorizado, cuando su presencia sea requerida formalmente para suministrar información de interés tributario;

7. No suministrar cualquier información relativa a la determinación de los impuestos o que sirva para fijar correctamente el monto a cobrar por tal concepto, y su efectiva fiscalización, debiendo contestar consecuentemente, las preguntas que se les hagan sobre ventas, rentas, ingresos, gastos, bienes, depreciaciones, deudas, y en general, sobre circunstancias y operaciones que tengan relación con la materia imponible;

8. No conservar en buen estado por el tiempo de la prescripción de los tributos, los libros, registros y documentación de interés tributario, así como los soportes, en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

9. No mantener actualizados los libros y registros contables; entendiéndose que están actualizados, cuando el retraso del registro de operaciones contables no exceda de tres meses; y,

10. No efectuar levantamiento de inventario físico al final del período gravable autorizado o cuando la Administración Tributaria lo requiera, siempre que éste último justifique tal solicitud en una necesidad impostergable, lo que en caso de no realizarse, depararía grave e irreparable perjuicio a esa recaudación fiscal;

#### **k. Sanciones.**

La infracción administrativa por el incumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes y los responsables, será sancionada de la siguiente forma:

1. Las indicadas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 126 CT con sanción pecuniaria de entre un mínimo de TREINTA a un máximo de CINCUENTA UNIDADES DE MULTA, por cada mes de retraso o desactualización;

2. Las indicadas en el numeral 4 del artículo 126 CT, con sanción pecuniaria de entre un mínimo de CINCUENTA a un máximo de SETENTA UNIDADES DE MULTA, y la anulación de los actos y actividades realizadas;

3. Las indicadas en los numerales 5, 6 y 7 del artículo 126 CT, con una sanción pecuniaria de entre un mínimo de SETENTA a un máximo de NOVENTA UNIDADES DE MULTA, por cada día que impida las inspecciones o verificaciones, por su no comparecencia o atraso en el suministro de información;

4. La indicada en el numeral 8 del artículo 126 CT, con una sanción pecuniaria de entre un mínimo de NOVENTA a un máximo de CIENTO DIEZ UNIDADES DE MULTA, y para la indicada en el numeral 9 del mismo artículo, con sanción pecuniaria de entre un mínimo de CIENTO DIEZ a un máximo de CIENTO TREINTA UNIDADES DE MULTA, ambas sin perjuicio de lo establecido para el delito de Defraudación Fiscal; y,

5. La indicada en el numeral 10 del mismo artículo, con sanción pecuniaria de entre un mínimo de CIENTO TREINTA a un máximo de CIENTO CINCUENTA UNIDADES DE MULTA. Por norma general se regularán los aspectos a tomar en cuenta por parte de la Administración Tributaria para determinar el monto exacto que se impondrá en concepto de multa, todo dentro de los mínimos y máximos antes señalados.

Para los contribuyentes afectos al "Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes Por Cuota Fija", el monto de las sanciones a aplicar será el cincuenta por ciento de las estipuladas en los incisos anteriores, respectivamente.

## **I. Dispensa de Multas por Causa Justa.**

Las autoridades administrativas autorizadas por el titular de la Administración Tributaria, mediante normativa Institucional que regule la materia y su procedimiento, podrán dispensar hasta el cien por ciento de las multas descritas y sancionadas en los artículos 126 y 127 del Código Tributario, cuando el contribuyente pruebe las circunstancias constitutivas de causa justa determinada por la presente ley, que hacen excusable el incumplimiento que dio lugar a la aplicación de multas y/o recargos. Dicha normativa deberá ser emitida y publicada en un período no mayor de noventa días contados a partir de la entrada en vigencia del Código Tributario.

### **m. Circunstancias Consideradas como Causa Justa.**

Son consideradas causa justa para dispensar multas:

1. Siniestro.

2. Robo.

3. Asesoría errónea brindada por funcionarios de la Administración Tributaria y por un medio verificable.

4. Caso fortuito o fuerza mayor.

En el caso de aquellos contribuyentes afectos al régimen simplificado son causas justas además:

1. Muerte.

2. Enfermedad.

Las solicitudes deberán ser presentadas con los documentos soportes determinados en la normativa Institucional correspondiente.

#### **n. Concepto de Mora.**

Constituye mora la falta total o parcial de pago de los tributos desde el vencimiento del plazo para su cumplimiento, sin necesidad de requerimiento alguno.

Toda persona que presente tardíamente su declaración y/o pago de tributos y por tal motivo incurra en mora, deberá pagar el crédito correspondiente con un recargo que no exceda del diez por ciento mensual del monto adeudado, el que deberá liquidarse a partir de la fecha en que ha incurrido en mora y por los días que ésta ha durado.

Todo sin detrimento de lo dispuesto en los demás cuerpos de ley que regulen otros aspectos de esta materia. En el caso particular del responsable recaudador o retenedor, se aplicará un recargo del cinco por ciento por cada mes o fracción de mes de mora, sobre el saldo insoluto. En el caso del Impuesto sobre la Renta dejado de enterar por el contribuyente, se aplicará un recargo del dos y medio por ciento por cada mes o fracción de mora, sobre saldo insoluto.

#### **ñ. Excepción en caso de declaración sustitutiva.**

Cuando el Contribuyente o Responsable presente la declaración sustitutiva durante los treinta días hábiles, posteriores al vencimiento del plazo para la presentación original, no estarán sujetas a recargo, salvo cuando se demuestre la mala fe del contribuyente.

#### **o. Efectos.**

Incurrir en mora produce los siguientes efectos:

1. La declaración de Insolvencia Fiscal del contribuyente;



2. La imposibilidad de efectuar contrataciones con el Estado;

3. La exigibilidad de la cancelación de la deuda tributaria del contribuyente de acuerdo a los mecanismos que la Administración Tributaria establezca administrativamente; y

4. Agotada la cobranza administrativa indicada en el numeral anterior, la Administración Tributaria adoptará las siguientes medidas cautelares:

- a. Las medidas preventivas y legales directamente relacionadas con el cobro de la deuda;
- b. Intervención Administrativa;
- c. Cierre del Negocio;
- d. Cobro Judicial.

Las medidas antes señaladas deberán aplicarse en el orden indicado y en lo general se sujetarán a la legislación común. El remate de los bienes embargados sólo procede en la etapa de cobro judicial de las deudas tributarias.

#### **p. Omisión y presentación tardía de declaraciones.**

Incurre en omisión de presentación de declaraciones bajo advertencia del delito de falsedad en materia civil y penal, el contribuyente o responsable que estando obligado por disposición legal, no cumple con dicha obligación.

Incurre en presentación tardía, cuando lo hiciere fuera de los plazos determinados por las leyes o reglamentos respectivos.

La declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o la presentación incompleta de éstos que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, será sancionada administrativamente aplicando lo dispuesto en el artículo 127, numeral 3 del Código Tributario, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia y haber actuado de buena fe.

#### **q. Sanción**

La omisión, la presentación tardía de declaración, o la presentación de declaración con información incompleta o errónea, faculta a la Administración Tributaria de manera consolidada a:

- a. Aplicar la sanción pecuniaria determinada de entre un mínimo de SETENTA a un máximo de NOVENTA UNIDADES DE MULTA, por cada día que impida las

inspecciones o verificaciones, por su no comparecencia o atraso en el suministro de información, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia y haber actuado de buena fe;

b. Tasarle de oficio al contribuyente lo que se calcule debería pagar y declararles incursos en una multa equivalente al veinticinco por ciento del impuesto así tasado de oficio;

c. Aplicar las demás sanciones pertinentes que establezca la Ley.

#### **r. Contravención Tributaria.**

Incurre en Contravención Tributaria el que mediante acción u omisión, disminuya en forma ilegítima los ingresos tributarios u obtenga indebidamente exenciones u otros beneficios tributarios. Se considera configurada la Contravención Tributaria, cuando se compruebe que el contribuyente o responsable retenedor, ha omitido el pago o entero de los tributos que por ley le corresponde pagar o trasladar; en este caso la multa a aplicar será el veinticinco por ciento del impuesto omitido.

La Dispensa de Multas procederá para los impuestos no recaudados o no retenidos, en un cien por ciento, siempre que el responsable retenedor demuestre causa justa.

De entre un monto mínimo de QUINIENTAS a un monto máximo de UN MIL QUINIENTAS UNIDADES DE MULTA, será la sanción en los siguientes casos de Contravención Tributaria:

1. Se han adoptado conductas, formas, modalidades o estructuras jurídicas con la intención de evitar el pago correcto de los impuestos de ley;
2. Se lleven dos o más juegos de libros o doble juego de facturación en una misma contabilidad para la determinación de los tributos;
3. Existe contradicción evidente no justificada entre los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias;
4. No se lleven o no se exhiban libros, documentos o antecedentes contables exigidos por la ley, cuando la naturaleza o el volumen de las actividades desarrolladas no justifiquen tales circunstancias;
5. Se ha ordenado o permitido la destrucción, total o parcial de los libros de la contabilidad, que exijan las leyes mercantiles o las disposiciones tributarias; o

utilice pastas o encuadernación, en los libros a que se refiere la fracción anterior, para sustituir o alterar las páginas foliadas;

6. No se ha emitido facturas o documentos soportes por las operaciones realizadas; o emitirse sin los impuestos correspondientes;

7. Se brindan informaciones falsas, o de conductas y actos que tienden a ocultar la verdad del negocio a las autoridades fiscales competentes;

8. Cuando hay omisión dolosa o fraudulenta en las declaraciones que deben ser presentadas para efectos fiscales o en los documentos para su respaldo y faltan en ellas a la verdad, por omisión o disminución de bienes o ingresos;

9. Cuando en sus operaciones de importación o exportación sobrevaluó o subvaluó el precio verdadero o real de los artículos, o se beneficia sin derecho de ley, de un subsidio, estímulo tributario o reintegro de impuestos;

10. Cuando elabora o comercia clandestinamente con mercaderías gravadas, considerándose comprendida en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales; utiliza indebidamente sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de la mercadería, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia; y,

11. Cuando aproveche exenciones o exoneraciones para fines distintos de los que corresponde y determina la ley.

Por normativa interna se regularán los aspectos a tomar en cuenta por parte de la Administración Tributaria para determinar el monto exacto que se impondrá en concepto de multa para cada contravención, todo dentro del mínimo y máximo señalado en la misma. En los casos relacionados en los numerales que anteceden no procederá la Dispensa de Multas.

#### **s. Otras sanciones.**

En los casos de Contravención Tributaria, la Administración Tributaria también podrá aplicar las siguientes sanciones:

1. Intervención Administrativa del negocio;

2. Decomiso de las mercaderías u objetos, vehículos y demás elementos utilizados para la comisión de la contravención; y

3. Clausura del local o establecimiento donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de seis días hábiles. Si con motivo de las contravenciones realizadas, la evasión ya se hubiese consumado, adicionalmente se aplicarán las multas que serán de hasta un tanto del valor del impuesto evadido, sin exceder el cien por ciento de dicho impuesto.

## **5. Delitos Tributarios.**

**a. Concepto.** Es la amenaza o daño del patrimonio fiscal mediante el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias del contribuyente o responsable, con la clara intencionalidad dolosa del sujeto y cuya responsabilidad podrá ser determinada de conformidad a lo establecido en la Legislación penal vigente.

### **b. Defraudación Tributaria.**

**Concepto.** Comete delito de Defraudación Tributaria el que para omitir total o parcialmente el pago de una obligación fiscal o el que para beneficiarse sin derecho de un subsidio, incentivo fiscal o reintegro de impuestos, se valiere de alguna de las siguientes maniobras:

1. De engaño;
2. De aprovechamiento del error ajeno;
3. De abuso de confianza;
4. De simulación en los actos jurídicos;
5. De informaciones incompletas o no sujetas a la verdad, suministradas a las autoridades fiscales, o de conductas y actos que tiendan a ocultar la verdad del negocio;
6. De ocultación total o parcial de bienes o servicios, de la producción o del monto de las ventas;
7. De omisión dolosa y fraudulenta de las declaraciones que deben ser presentadas para efectos fiscales; o faltar en ellas a la verdad, por omisión o disminución de bienes o ingresos;
8. De la no expedición de facturas por las ventas realizadas, de recibos por los servicios prestados por profesionales, o de documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante fijación de timbres o sellos fiscales.

También comete delito de defraudación tributaria el que:

1. Para registrar las operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros auxiliares o no autorizados;
2. Destruya, ordene o permita destruir, total o parcialmente los libros de contabilidad, que le exijan las leyes nacionales vigentes, dejándolas ilegibles; o bien utilice pastas o encuadernación en los libros para sustituir o alterar las páginas foliadas.

Las disposiciones contenidas en esta sección se aplican a todos los delitos tributarios y sus penas serán impuestas por las autoridades judiciales correspondientes, quienes determinarán las responsabilidades penales y civiles. Las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar.

### **c. Penas.**

Sin perjuicio de las sanciones pecuniarias que imponga la Administración Tributaria, las que serán el doble de las establecidas para la contravención, la defraudación tributaria será penada con prisión de uno a tres años, impuesta por el Juez competente que tramite la causa, aplicando inclusive multa pecuniaria de UN MIL A TRES MIL UNIDADES DE MULTA.

Para la determinación de las penas a que se refiere el inciso anterior, el Juez competente sólo tomará en cuenta el monto de lo demandado o de lo que se intentó defraudar dentro de un mismo período, aún cuando se trate de obligaciones tributarias diferentes y de diversas acciones u omisiones de las previstas como delito de defraudación tributaria en el Código Tributario.

Cuando el beneficiado con la defraudación fuere una persona jurídica, la responsabilidad penal se hará efectiva en las personas naturales que ostenten su representación. En los aspectos sustanciales no previstos en el Código Tributario serán aplicables las disposiciones del Código Civil y del Código Penal, respectivamente.

#### **d. Incumplimiento.**

Todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria que viole cualquiera de las disposiciones contenidas en la Ley Tributaria, será personalmente responsable y se sancionará de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, según su nivel de participación en la comisión de la infracción o delito respectivo; todo sin perjuicio de las disposiciones administrativas internas que dicte la Administración Tributaria sobre conductas del personal a su cargo y las sanciones que establezca la Contraloría General de la República o el Código Penal si estos hechos constituyeren delito.

### **17. Recursos administrativos en materia tributaria.**

#### **a. Concepto de recursos tributarios.**

Son los medios legales que tienen a su disposición los contribuyentes para defender sus derechos, mediante la revisión o impugnación de los actos y/o resoluciones dictadas por la Administración Tributaria que consideren lesionan sus intereses o son arbitrarios.

#### **b. Impugnación.**

Los actos y resoluciones que emita la Administración Tributaria por los que se determinen tributos, multas y sanciones, o que afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes o de los responsables, así como las omisiones, podrán ser impugnados por los afectados en las formas y plazos que establece el Código Tributario.

#### **c. Contenido.**

 Los recursos del contribuyente o Responsable se interpondrán por escrito en papel común, debiendo contener los requisitos siguientes:

1. Indicación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirigen;
2. Número de Registro Único del Contribuyente o Responsable (RUC) y número de Cédula de Identidad;
3. Nombres, apellidos y generales de ley del recurrente. Cuando no actúe en nombre propio, deberá acreditar su representación, acompañando escritura pública del Poder con una fotocopia;

4. Reseña del acto o disposición que se objeta y la razón de su impugnación con la relación de hechos;
5. Petición que se formula, exposición de los perjuicios directos o indirectos que se causan y bases legales y técnicas que sustentan el recurso;
6. Señalamiento de su domicilio tributario para notificaciones; y, Lugar, fecha y firma del recurrente o su huella digital, en caso que no pueda firmar. Los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos antes descritos, no serán motivo para rechazar el recurso.

La Administración Tributaria mandará a subsanar el escrito al contribuyente dentro del mismo plazo señalado para aportar las pruebas, después de la notificación que efectúe la Administración Tributaria.

En el caso que el recurrente no subsane en tiempo y forma los errores indicados, la administración Tributaria declarará de oficio la deserción del recurso presentado y se ordenará el archivo de las diligencias, indicando que por el periodo de un año con posterioridad a la fecha de esta resolución, el recurrente no podrá reintentar acción alguna que recaiga sobre los mismos hechos en que se fundó la acción sobre la ha recaído esta declaratoria de deserción y archivo mismo de las diligencias. La Administración Tributaria deberá advertir de este riesgo al contribuyente o responsable, en el mismo auto en el que se le mande a subsanar errores.

#### **d. Efecto Suspensivo.**

La admisión de los recursos produce efecto suspensivo en lo que hace a la resolución recurrida. En el caso de los recursos de Reposición, Revisión y Apelación, no será necesario para ser interpuestos, el pago previo de los tributos y sanciones de las que se recurren.

#### **e. Tipos de Recursos.**

Serán admisibles los siguientes recursos:

1. Recurso de Reposición. Se interpondrá ante el propio funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado;
2. Recurso de Revisión. Se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria;
3. Recurso de Apelación. Se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria, quien a su vez lo trasladará ante el Tribunal Tributario Administrativo.



Los actos y resoluciones no impugnados total o parcialmente, serán de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes y responsables, en el plazo de cinco días después de vencido el término para impugnar.

La resolución dictada por el Tribunal Tributario Administrativo agota la vía administrativa y podrá el contribuyente hacer uso de los derechos establecidos en la Ley ante la instancia correspondiente del poder judicial; y

**4. Recurso de Hecho.** El que se fundará y sustanciará de acuerdo a los procedimientos, requisitos, ritualidades y demás efectos establecidos en el Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua.

### **1. Recurso de Reposición**

Recurso de Reposición se interpondrá ante el mismo funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado, para que lo aclare, modifique o revoque. El plazo para la interposición de este recurso será de ocho (8) días hábiles después de notificado el contribuyente y de diez (10) días hábiles para la presentación de pruebas, ambos contados a partir de la fecha de notificación del acto o resolución que se impugna.

La autoridad recurrida deberá emitir resolución expresa en un plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación del recurso por parte del recurrente o su representante. Transcurrido este plazo sin pronunciamiento escrito y debidamente notificado al recurrente, operará el silencio administrativo positivo, por lo que se tendrá lo planteado o solicitado por éste, como resuelto de manera positiva. Todo sin perjuicio de las sanciones que correspondan aplicar en contra del Administrador de Rentas que no emitió en tiempo y forma la resolución de revisión respectiva.

### **2. Recurso de Revisión.**

El Recurso de Revisión se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria en contra de la Resolución del Recurso de Reposición promovido. El plazo para la interposición de este recurso será de diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que fue notificada por escrito la resolución sobre el Recurso de Reposición promovido y habrá un periodo común de diez (10) días Hábiles para la presentación de pruebas.

El Titular de la Administración Tributaria deberá pronunciarse en un plazo de cuarenta y cinco (45) días contados a partir del vencimiento del plazo para presentar las pruebas, indicado en el párrafo anterior. Transcurrido este plazo,

sin pronunciamiento escrito del Titular de la Administración Tributaria, debidamente notificado al recurrente, se entenderá por resuelto el mismo en favor de lo solicitado por éste.

### **3. Recurso de Apelación.**

Resuelto el Recurso de Revisión, se podrá interponer el Recurso de Apelación ante el Titular de la Administración Tributaria para que éste lo traslade al Tribunal Tributario Administrativo. El plazo para interponer el Recurso de Apelación será de quince (15) días hábiles, contados desde la fecha en que fue notificada por escrito la resolución sobre el Recurso de Revisión. Este recurso deberá interponerse en original y una copia.

Recibido el Recurso de Apelación, será remitido su original al Tribunal Tributario Administrativo en los diez (10) siguientes a la fecha de recepción del recurso por parte de la Administración Tributaria. El Titular de la Administración Tributaria deberá presentar la contestación de agravios en los quince (15) días posteriores a la fecha de recepción del original del recurso de apelación remitido al Tribunal Tributario Administrativo.

Transcurridos los quince (15) días antes indicados, el Tribunal abrirá a pruebas en un plazo común de quince (15) días. El Tribunal Tributario Administrativo tendrá un plazo de noventa (90) días hábiles para emitir su resolución a partir de la fecha de recepción del expediente remitido de la Administración Tributaria. Transcurrido este plazo sin pronunciamiento del Tribunal Tributario Administrativo, se entenderá por resuelto el recurso de apelación, en favor de lo solicitado por el recurrente.

### **4. Silencio Administrativo. Sanción.**

La falta de Resolución Administrativa por incumplimiento de funciones conlleva la aplicación de las sanciones establecidas en este Código, bajo el procedimiento que establezca la normativa institucional respectiva.

### **5. Término de la Distancia.**

En todos los plazos establecidos para la interposición o contestación de los recursos, se adicionará el término de la distancia, según lo establecido en el Código de Procedimiento Civil.

## **PRIMERA GUÍA DE ESTUDIO**

1. ¿Qué debe entenderse por Derecho Tributario y cuáles son sus diferencias con otras Ramas del Derecho afines?
2. Explique con detalle la noción y notas características del Tributo
3. Hable de cada una de las categorías tributarias y las notas diferenciadoras entre cada una de ellas
4. ¿Cuáles son los principios constitucionales del Derecho Tributario?
5. Destaque los rasgos esenciales de las fuentes del ordenamiento tributario
6. Comente los aspectos más destacados de los preceptos Constitucionales sobre tributación
7. En su opinión ¿cuál es la configuración Jurídica del Tributo?
8. Noción y caracteres de la obligación tributaria
9. A grandes rasgos ¿qué debe entenderse por hecho imponible?
10. Concepto y notas diferenciadoras de la exención, exoneración y beneficios tributarios
11. ¿Cuáles son los denominados sujetos tributarios?
12. Desarrolle lo atinente a la extinción de la Obligación Tributaria
13. Haga una síntesis de los principales Derechos, Deberes, Obligaciones y Atribuciones de los sujetos de la relación tributaria
14. Desarrolle de forma sistemática lo que concierne a los Recursos Administrativos
15. Hable de la noción y principales deficiencias de los Ilícitos tributarios
16. Haga una síntesis de los aspectos más relevantes del cobro judicial de las deudas tributarias
17. Comente los aspectos que, a su criterio, son básicos para entender qué es el Tribunal Tributario Administrativo
18. Elabore una valoración crítica general del Código Tributario

## **SEGUNDA GUÍA DE ESTUDIO**

1. Explique la base imponible del IVA en la prestación de servicios.
2. Explique el significado y alcance del Derecho a la privacidad y sigilo tributario.
3. Explique el derecho de acreditación en el IVA
4. Diga tres ejemplos de Obligaciones Formadas en el IVA.
5. Dé conceptos de renta Bruta, Renta Neta, Renta Ocasional, Renta presuntiva.

6. Explique la tarifa del Impuesto sobre la renta para personas naturales y Jurídicas
7. ¿En qué consiste el pago mínimo definitivo del IR y sus excepciones?
8. ¿Cuáles son los sujetos causales y base imponible del impuesto selectivo de consumo?
9. ¿Qué es el IBI? y ¿Cuándo prescribe?
10. ¿Cuáles son las tasas municipales que usted conoce de Managua?
11. Explique el derecho de los contribuyentes a ser notificados y sus efectos.
12. ¿Qué significa obligación principal del contribuyente y su distinción de la obligación secundaria?
13. Explique al menos 3 deberes de la administración Tributaria
14. Establezca la diferencia entre infracción tributaria y delito tributario
15. Determine la diferencia entre reincidencia y reiteración
16. ¿Cuáles son las causas para la dispensa de multas?
17. Explique el concepto de mora en lo tributario y sus efectos
18. Consecuencias legales de la omisión y presentación tardía de declaraciones.
19. Distinga los diferentes tipos de recursos administrativos en materia tributaria.

# **ANEXO**

## BIBLIOGRAFÍA

- AA VV , *Trattato di Diritto Tributario Annuario*, (Dir Andrea Amatucci), Cedam, Padova, 2001
- ABBAMONTE, G , *Principi di Diritto Finanziario*, Liguori, Napoli, 1975.
- AIZEGA ZUBILLAGA, J M , *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001
- ALESSI, R , *Monopoli fiscali. Imposte di fabbricazione Dazi doganali*, Utet, Torino, 1956
- ALEXY, R , *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2002
- AMATUCCI, A , *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene Editore, Napoli, 2004
- BÁEZ CORTÉS, T y BÁEZ CORTÉS, J F , *Todo sobre Impuestos en Nicaragua*, Iniet, Managua, 2004.
- BARBERIS, M , *Filosofia del Diritto*, Il Mulino, Bologna, 2000
- BERNAL PULIDO, C , *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003
- BOBBIO, N , *Dalla struttura alla funzione Nuovi studi di teoria del diritto*, Edizioni di Comunita, Milano, 1977
- CALVO ORTEGA, R , *Curso de Derecho Financiero Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 2004
- CANOTILHO, J J , *Direito Constitucional e Teoria da Constiuição*, Livraria Almedina, Coimbra, 1999
- CARNELUTTI, F., *Teoria Generale del Diritto*, Società Editrice del Foro Italiano, Roma, 1951
- CAYÓN GALIARDO, A , *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988
- CAZORLA PRIETO, L M , *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Aranzadi, Pamplona, 2004
- El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*, Aranzadi, Pamplona, 2002
- CHECA GONZÁLEZ, C., *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi, Pamplona, 2002
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1977
- COSSIO DÍAZ J R , *Estado Social y Derechos de Prestación*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989
- De MITA, E , *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 1991
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional, Serie Papeles de Trabajo-IEF*, IEF, Madrid, 1989
- FALCÓN y TELLA, R , *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-Civitas, Madrid, 1988
- FERLAZZO NATOLI, L , *Fattispecie tributaria e Capacità Contributiva*, Giuffrè, Milano, 1979
- FERREIRO LAPATZA, J J , *Curso de Derecho Financiero Español, I y III*, Marcial Pons, Madrid, 2003
- FICHERA, F , *Le Agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padova, 1992

- Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973
- GAFFURI, G , *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969
- GALLEGO PERAGÓN, J M , *Los principios materiales de justicia tributaria*, Comares, Granada, 2003
- GARCÍA De ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 1985
- Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho*, Civitas, Madrid, 1984
- La lucha contra las inmunidades del poder*, Civitas, Madrid, 1983
- GARCÍA ETCHEGOYEN, M F , *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino*, Ed Ábaco, Buenos Aires, 2004
- GARCÍA-PELAYO, M , *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Universidad, Madrid, 1985
- GARRIDO FALLA, F. et. al, *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1985
- GARRORENA MORALES, A , *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, Tecnos, Madrid, 1987
- GIANNINI, A D., *Instituciones de Derecho Tributario (Traducción y Estudio Preliminar de Fernando Sainz de Bujanda)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957
- GIARDINA, E , *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961
- GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2003
- GONZÁLEZ GARCÍA, E , y GONZÁLEZ, T , *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2004
- GONZÁLEZ GARCÍA, E y LEJEUNE VALCÁRCEL, E , *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000
- GONZÁLEZ GARCÍA, E , *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997
- Concepto actual de tributo análisis de jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1996
- La familia ante el fisco*, Rialp, Navarra, 1993
- Familia e Impuestos*, PPU, Barcelona, 1988
- Introducción al Derecho Presupuestario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973
- GRIZIOTTI, B , *Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda (Traducción de Enrique Mata)*, Reus, Madrid, 1935
- GUERVÓS MAÍLLO, M A , *El Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000
- HENSEL, A , *Diritto Tributario (introduzione di Herbert Dorn, prefazioni di Benvenuto Griziotti e traduzioni di Dino Jarach)*, Giuffrè, Milano, 1956
- HERRERA ESPINOZA, J.J. y UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA, *Código Tributario de la República de Nicaragua y sus reformas*, UCA, Managua, 2006
- HERRERA MOLINA, P , *Derecho Tributario Ambiental (Environmental Tax Law) La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000
- Capacidad económica y sistema fiscal Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán (Prólogo del Prof Klaus Tipke)*, Marcial Pons, Madrid, 1998



INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol I, Parte I, AIDTL-ILADT, Barcelona-Génova, 2002*

-*XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol I, Parte II, AIDTL-ILADT, Barcelona-Génova, 2002*

-*XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa, 1998*

-*VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, Septiembre de 1975, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Caracas, 1975*

JARACH, D , *El Hecho Imponible Teoría General del Derecho Tributario sustantivo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971*

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J , *El tributo como instrumento de protección ambiental, Comares, Granada, 1998*

KRUSE, H W , *Derecho Tributario Parte General (Traducción de Perfecto Yebra Martul-Ortega), Edersa, Madrid, 1978*

LA ROSA, S , *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, Giuffrè, Milano, 1968*

LAGO MONTERO, J M<sup>a</sup> , *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, Aranzadi, Pamplona, 2000*

LASARTE ÁLVAREZ, J (Coord), *Derecho Financiero, Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Fundación El Monte, Sevilla, 1996*

LEIBHOLZ G , *Conceptos fundamentales de la política y de teoría de la Constitución, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1984*

LOZANO SERRANO, C , *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1990*

-*Exenciones tributarias y Derechos Adquiridos, Tecnos, Madrid, 1988*

LUCAS VERDÚ, P , *La lucha por el Estado de Derecho, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1975*

MAFFEZZONI, F , *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, UTET, Torino, 1970*

MANZONI, I , *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano, Giapichelli, Torino, 1965*

MARTÍN QUERALT, J , *et al , Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 2000*

MARTÍNEZ LAGO, M A , *Manual de Derecho Presupuestario, Colex, Madrid, 1992*

MARTÍNEZ TAPIA, R , *Igualdad y razonabilidad en la justicia constitucional española, Universidad de Almería, Almería, 2000*

MAYER, O , *Derecho Administrativo Alemán, T II, Depalma, Buenos Aires, 1950*

-*Le Droit administratif allemand, T II, V Giard & E Brière, Paris, 1904*

MENÉNDEZ MORENO, A , *et al , Derecho Financiero y Tributario Parte General Lecciones de Cátedra, Lex Nova, Valladolid, 2004*

MICHELI, G A , *Curso de Derecho Tributario (traducción y estudio preliminar de Julio Banacloche), Ed de Derecho Reunidas, Madrid, 1975*

MOSCHETTI, F , *El principio de capacidad contributiva (Traducción de Juan M Calero Gallego y Rafael Navas Vásquez), IEF, Madrid, 1980*

-*Il principio della capacità contributiva, Cedam, Padova, 1973*

PALADIN, L , *Il principio costituzionale d'eguaglianza, Giuffrè, Milano, 1965*

PALAO TABOADA, C , *Derecho Financiero y Tributario I, Colex, Madrid, 1987*

PÉREZ De AYALA, J L , *Dinámica de la relación jurídico tributaria en el Derecho español, Dykinson, Madrid, 1997*

- PÉREZ De AYALA, J L y PÉREZ De AYALA BECERRIL, M , *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 2000
- PÉREZ De AYALA, J L y GONZÁLEZ GARCÍA, E , *Curso de Derecho Tributario, tomo I*, Edersa, Madrid, 1989
- PÉREZ LUÑO, A E , *Los Derechos Fundamentales*, Tecnos, Madrid, 1988
- Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1984
- PÉREZ ROYO, F , *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Civitas, Madrid, 2004
- PUGLIESE, M , *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932
- RANELLETTI, O , *Diritto Finanziario*, Tenconi, Milano, 1928
- SAINZ De BUJANDA, F , *Sistema de Derecho Financiero I, volumen segundo*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985
- Sistema de Derecho Financiero I, volumen primero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977
- Hacienda y Derecho I*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975
- Hacienda y Derecho VI*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973
- Hacienda y Derecho V*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967
- Hacienda y Derecho IV*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966
- Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963
- Hacienda y Derecho II*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962
- SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional, Tomo I*, Marcial Pons, Madrid, 1997
- THIBAUT-SAVIGNY, *La codificación (Introducción de Jacques Stern)*, Aguilar, Madrid, 1970
- TIPKE, K , *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2002
- VANONI, E , *Opere Giuridiche (a cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi) Vol II*, Milano, Giuffrè, 1962
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P , *Constitución Financiera Española. Veinticinco años*, IEF, Madrid, 2004

# ANEXOS

## SENTENCIAS PARA ANÁLISIS

### SENTENCIA CSJ No. 5/2005

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - SALA DE LO CONSTITUCIONAL. Managua, uno de febrero del dos mil cinco Las diez y cuarenta y cinco minutos de la mañana

**VISTOS;**

**RESULTA:**

**I,**

En escrito presentando a las diez y veinte minutos de la mañana, del quince de octubre del dos mil cuatro, ante la Sala Civil Número Uno del Tribunal de Apelaciones, Circunscripción Managua, interpone Recurso de Amparo el Licenciado MARIO JOSÉ CRUZ ROSALES, en su calidad de Apoderado Especial de la Entidad denominada Grupo Khatib, Sociedad Anónima, conforme Escritura número veintitrés, Poder Especial de Interposición de Recurso de Amparo, autorizada a las diez y cinco minutos de la mañana, del catorce de octubre del dos mil cuatro, ante el Oficio del Notario Iván Antonio Matamoros Montenegro, Recurso de Amparo que interpone en contra de los funcionarios Ingeniero MARIO A RUIZ POVEDA, en su calidad de Administrador de Rentas de Linda Vista, de la Dirección General de Ingresos, Licenciado RÓGER ARTEAGA CANO, Titular de la Dirección General de Ingresos, por haber dictado la Resolución Administrativa No ARLV-RES-REP-033-10/2004, emitida por el primero, y orientada a aplicar por el segundo, respectivamente

**II,**

En su relación de hecho y de derecho, el recurrente expone. Que el veinticinco de junio del dos mil cuatro, su representada a través de su Apoderado Generalísimo el Licenciado Ismat Tarek Khatib Shihab, se presentó a la Administración de Rentas de Linda Vista para efectuar el pago de Impuesto de la Renta por concepto de transmisión de un bien inmueble propiedad de su mandante ubicada en la carretera a Masaya, siendo atendido por el señor Wilberto de Jesús Ríos Morales, contador público autorizado, con especialidad en tributación y quien actualmente tiene funciones en dicha renta como Asesor en todo lo concerniente en materia tributaria; que como consecuencia de su despacho lo autorizó dándole el visto bueno a la declaración de su mandante, se la entregaron a la cajera de la renta y se extendió el Recibo Fiscal No 349049, pagado el Cajero No 56 de la Renta de Linda Vista, por concepto del pago del 1% del Impuesto de la Renta por la transmisión del inmueble ante expresado, ascendiendo a la suma de ciento sesenta y cinco mil ochocientos noventa córdobas con 78/100 (C\$ 165,890.78), recibo que adjuntan al presente libelo, así como las declaración fiscal y la entrevista ante la Dirección de Auxilio Judicial de la Policía donde consta prueba de que el señor Wilberto Ríos Morales, en uso de sus facultades aceptó por parte de su mandante el uno por ciento (1%) de impuesto a la renta por la transmisión del inmueble. Que ante tales circunstancias se procedió a inscribir la propiedad sin ninguna dificultad, que posteriormente en forma inesperada la Dirección de Rentas de Linda Vista envía Acta de Reparación del Impuesto antes referido aludiendo que no se efectuó el pago del cuatro por ciento (4%) por parte de su mandante sobre el inmueble. Que su representada fue notificada por cédula tributaria, a las nueve y cincuenta y cinco minutos de la mañana, del siete de octubre del dos mil cuatro, de la Resolución de Reparación por la Administración de Rentas de Linda Vista No ARLV-RES-REP-033-10/2004, mediante la cual se dispone la aplicación de un cobro y multa por no haber pagado su representada el 4 % de impuesto de la renta de un inmueble propiedad de su poderdante ubicado en el kilómetro siete de la carretera a Masaya, costado sur este de la Rotonda

Jean Paul Genie, con número catastral 2952-2-05-00017801, e inscrita con el número 109324, Tomo 1776, Folio 137, Asiento 5, Columna de Inscripción, Sección de Derechos Reales, del Libro Propiedad del Registro Público de este Departamento Que el monto de la Resolución del Reparó asciende a la suma de seiscientos sesenta y tres mil quinientos sesenta y tres córdobas con quince centavos (C\$ 663,563 15) en concepto del ajuste del impuesto de renta supuestamente no pagados y el ajuste por multa la cantidad de cuatrocientos noventa y siete mil seiscientos setenta y dos córdobas con treinta y siete centavos de córdobas (C\$ 497,672 37) Según el Ingeniero Mario A Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista de la Dirección General de Ingresos, emite la Resolución de Reparó referida con base legal al Decreto Presidencial No 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, Título II, Capítulo VI, Artículo 79 y 81 numeral 4º, y Decreto No 713, Legislación Tributaria Común, artículos 21-100 Que el administrador de rentas recurrido no tiene las facultades para aplicar el Reglamento de Equidad Fiscal, menos el Presidente de la República para emitir dicho Reglamento, en donde en sus partes no conducentes, artículos 79 y 81 numeral 4º, crea o establece el 4% de impuesto por concepto de transmisión de bienes inmuebles Que el Poder Ejecutivo al no querer respetar la Constitución Política incurriendo en error de hecho conforme a la connotada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, visible en los Boletines Judiciales No 16 817, 16 893, 16 908, 117 de 1966, 124 de 1966, 261 de 1966 y 432 de 1982, lesiona la legalidad en cuanto a lo establecido en el artículo 183 Cn, ésto es, el funcionarios recurrido está aplicando en el caso concreto a su mandante una resolución con base a un Decreto del Poder Ejecutivo fuera de su competencia, pues al tenor del artículo 138 Cn, sólo la Asamblea Nacional tiene facultad para crear, modificar, ó extinguir impuesto, tributos, tasas, etc a través de una ley y nunca el Poder Ejecutivo a través de un reglamento con base a un Decreto, en este caso el Decreto No 46-2003, asimismo se ha violado el Principio de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2 Cn), Principio de Legalidad, Principio de Interdicción de la Arbitrariedad y el Principio de Jerarquía Normativa (artículos 27, 32, 114, 130, 138, 160, 150, 182 y 183 Cn), por cuanto la administración pública debe aplicar la Constitución Política y las Leyes, sobre todo en casos con el de marras en donde en materia tributaria existe reserva de ley conforme los artículos 114 y 138 numeral 27 Cn Señala el recurrente que la Sala de lo Constitucional de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, ha resuelto que en casos de violación evidente de leyes de parte de un funcionario público que abusa e invade competencia o facultades que no le confiere la Constitución Política, las leyes y su cargo, no es necesario agotar la vía administrativa, aplicándose como consecuencia las Excepciones al Principio de Definitividad, y señala. Sentencia No 123 de 1989, Cons I, Sentencia No 18 de 1995, Cons II, Sentencia No 150 del 2003, Cons II, y Sentencias No 71-1997, 141-1998, 168-1999 y 222-2000 Que la Resolución de Reparó y el Reglamento recurrido ocasionan irreparables perjuicios a su representada, ya que elimina como propietaria del inmueble sujeto del reparo la posibilidad de invertir en la creación de un negocio en función de su capital social; lesiona y conculca los intereses económicos de su mandante y la economía de su familia, generando graves violaciones al marco constitucional, como es la aplicación del impuesto del cuatro por ciento (4%), a través de un Reglamento por Decreto Ejecutivo y no dentro de la Ley de Equidad Fiscal, cometiendo en consecuencia una injerencia arbitraria en la economía y lesión de sus vidas privadas y la de todos los Nicaragüenses, tratando de obligarlos a hacer lo que la Ley y la Constitución Política no manda (artículo 32 Cn), ya que en todo caso, si se omitió incorporar las tasas o tributos del cuatro por ciento del impuesto de la renta en la Ley de Equidad Fiscal, nunca el Poder Ejecutivo, en la persona del Presidente de la República a través de un Reglamento

recurrido podía invadir facultades para subsanar la omisión de no haber incorporado expresamente en la Ley de Equidad Fiscal el referido cuatro por ciento de impuestos de la renta en concepto de ganancia ocasionales y transmisión de bienes inmuebles; en consecuencia los funcionarios recurridos han violado los siguientes preceptos constitucionales artículo 5 incisos 1 y 4 Cn, 25 numeral 2, 27 y 104 Cn, 32, 46 y 182, 44, 48, 57, 99 inciso 4; 114, 115, 130, 138, 160, y 183 Cn. Asimismo señala el artículo 23 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre Pide la suspensión del acto de oficio, y en caso de no hacerlo pide se ordene rendir la fianza que en derecho corresponde conforme el artículo 33 numeral 3 de la Ley de Amparo. El recurrente pide y alega la Inconstitucionalidad en el Caso Concreto, conforme el artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y el artículo 20 de la Ley de Amparo, del Decreto No 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, emitido por el Presidente de la República, Ingeniero Enrique Bolaños Geyer, el dos de junio del dos mil tres, y publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No 109 y 110 del 12 y 13 de junio del 2003, respectivamente, en donde en apariencia de Reglamentar, simulando establece el pago del cuatro por ciento (4%) del impuesto de la renta en la transmisión de bienes inmuebles y demás bienes sujetos a registro ante oficina pública, tal abuso de facultades invade la competencia de la Asamblea Nacional como único Poder del Estado para crear, modificar y extinguir impuestos, tributos y otras cargas fiscales. Que el Poder Ejecutivo ha empleado un vía incorrecta para tratar de subsanar lo que no se relacionó expresamente en la Ley de Equidad Fiscal (Ley No 453), y considera el recurrente que el camino correcto era que la Dirección General de Ingresos debía solicitarle al Excelentísimo señor Presidente de la República, para que el presentara la iniciativa de ley ante la Asamblea Nacional, y que dicho Poder Legislativo, único competente, dicte la reforma a la ley correspondiente, al tenor de los artículos 114, 115, y 183 Cn. Por lo expuesto pide al Tribunal de Apelaciones la admisión del presente Recurso de Amparo, asimismo pide a la Excelentísima Corte Suprema de Justicia que ampare a su representada contra la Resolución Administrativa y Decreto Ejecutivo recurrido, ordenando que se respete la institucionalidad y la Constitución Política de la República, en consecuencia pide se revoque la Resolución Recurrída, y se declare la inconstitucionalidad de los artículos 79 y 81 numeral 4 del Decreto Ejecutivo No 46-2003 emitido por el Presidente de la República. Señala lugar para oír notificaciones

### III,

A las ocho y cuarenta y dos minutos de la mañana, del veintidós de octubre del dos mil cuatro, la Sala Civil Número Uno, del Tribunal de Apelaciones Circunscripción Managua, dictó auto ordenando Tramitar el presente Recurso de Amparo, y tener como parte al abogado Mario José Cruz Rosales, en calidad de Apoderado Especial del Grupo Khatib, Sociedad Anónima, a quien se le concede la intervención de ley, ha lugar a la suspensión de oficio del acto reclamado, se pone en conocimiento del señor Procurador General de la República, doctor Alberto Novoa Espinoza; se ordena dirigir Oficio al señor Róger Arteaga Cano, Director General de Ingresos, y al señor Mario A Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista, previniéndole a dichos funcionarios envíen Informe del caso a la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, dentro del término de diez días contados a partir de la fecha en que reciban el Oficio, advirtiéndole que con el Informe deberán remitir las diligencias que se hubieren creado, dentro del término de ley, se ordena remitir los presentes autos a la mencionada Corte Suprema de Justicia, previniéndole a las partes que deberán personarse ante ella dentro de tres días hábiles, más el de la distancia para hacer uso de sus derechos. Ante esta SALA DE LO CONSTITUCIONAL, se personaron el Licenciado Mario José Cruz Rosales, en su calidad



de Apoderado Especial de la Sociedad Grupo Khatib, Sociedad Anónima, la licenciada Georgina del Socorro Carballo Quintana, en su carácter de Procuradora Constitucional y de lo Contencioso Administrativo; el señor Jesús Blanco Sevilla, Director General interino de la Dirección General de Ingresos, y el señor Mario Alberto Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista, por escritos presentados a las dos y doce minutos de la tarde, del veinticinco de octubre, a las once y once minutos de la mañana, del cuatro de noviembre, a las once y veintiocho minutos de la mañana, del cuatro de noviembre, y a las once y veintinueve minutos de la mañana, del cuatro de noviembre, todos del dos mil cuatro, respectivamente Rindieron Informes los señores Róger Guillermo Arteaga Cano, Director General de la Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y Mario Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista, por escritos presentados a las diez y cuarenta y nueve minutos de la mañana, del doce de noviembre, y a las diez y cincuenta y tres minutos de la mañana, del doce de noviembre, ambos del dos mil cuatro A las ocho y trece minutos de la mañana, del veintinueve de noviembre del dos mil cuatro, esta Sala de lo Constitucional dictó auto, teniendo por personados en los presentes autos de amparo al Licenciado Mario José Cruz Rosales, a los Licenciados Jesús del Carmen Blanco Sevilla, Róger Arteaga Cano y Mario A. Ruiz Poveda, en sus referidas calidades, a la licenciada Georgina del Socorro Carballo Quintana, en su carácter de Procuradora Constitucional y de lo Contencioso Administrativo, y como Delegada de la Procuraduría General de la República, al doctor Constantino Salvador Tablada Mendoza, en su carácter de Delegado de la Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, respectivamente, con base en el artículo 42 de la Ley de Amparo vigente, y se les concede la intervención de ley correspondiente Habiendo rendido el informe los funcionarios recurridos ante esta superioridad, se pasa el presente Recurso de Amparo a la Sala para su estudio y resolución

### **CONSIDERANDO:**

I,

El Control Constitucional se ejerce mediante el Recurso por Inconstitucionalidad, Recurso de Exhibición Personal, y del Recurso de Amparo, a través de estos instrumentos se mantiene la supremacía de la Constitución Política Nuestra Constitución Política expresamente reconoce tales recursos, siendo regulados en la Ley No 49, Ley de Amparo, del 20 de diciembre de 1988, por lo que hace al Recurso de Amparo, si bien es cierto la tutela se imparte siempre en función del interés particular del gobernado, ya que sin la afectación de éste por un acto de autoridad el amparo es improcedente, también es verdad que de modo simultáneo al respetar dicho interés, mantiene y hace respetar el orden constitucional De ahí que el Control de la Constitución y la protección del gobernado frente al poder público, sean los dos objetivos lógicos y jurídicamente inseparable que integran la finalidad última del Recurso de Amparo En el caso sub judice el Licenciado Mario José Cruz Rosales, en su calidad de Apoderado Especial de la entidad mercantil denominada “Grupo Khatib, Sociedad Anónima”, interpone Recurso de Amparo en contra del Ingeniero Mario A Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista de la Dirección General de Ingresos, y del Licenciado Róger Arteaga Cano, titular de la Dirección General de Ingresos, por haber dictado la Resolución Administrativa No. ARLV-RES-REP-033-10/2004, emitida por el primero y orientada aplicar por el segundo de los funcionarios señalados



## II,

En síntesis el apoderado de la parte agraviada expone: Que el veinticinco de junio del dos mil cuatro, su representada a través de su Apoderado Generalísimo el Licenciado Ismat Tarek Khatib Shihab, se presentó a la Administración de Rentas de Linda Vista para efectuar el pago de impuesto de la renta por concepto de transmisión de un bien inmueble propiedad de su mandante ubicada en la carretera a Masaya, siendo atendido por el señor Wilberto de Jesús Ríos Morales, contador público autorizado, con especialidad en tributación y quien actualmente tiene funciones en dicha renta como Asesor en todo lo concerniente en materia tributaria, que como consecuencia de su despacho lo autorizó dándole el visto bueno a la declaración de su mandante, se la entregaron a la cajera de la renta y se extendió el Recibo Fiscal No 349049, pagado al Cajero No. 56 de la Renta de Linda Vista, por concepto del pago del 1% del impuesto de la renta por la transmisión del inmueble ante expresado, ascendiendo a la suma de ciento sesenta y cinco mil ochocientos noventa córdobas con 78/100 (C\$ 165,890 78), recibo que adjuntan al presente libelo, así como las declaración fiscal y la entrevista ante la Dirección de Auxilio Judicial de la Policía donde consta prueba de que el señor Wilberto Ríos Morales, en uso de sus facultades aceptó por parte de su mandante el uno por ciento (1%) de impuesto a la renta por la transmisión del inmueble. Que ante tales circunstancias se procedió a inscribir la propiedad sin ninguna dificultad, que posteriormente en forma inesperada la Dirección de Rentas de Linda Vista envía Acta de Reparación del Impuesto antes referido, aludiendo que no se efectuó el pago del cuatro por ciento (4%) por parte de su mandante sobre el inmueble. Que su representada fue notificada por cédula tributaria, a las nueve y cincuenta y cinco minutos de la mañana, del siete de octubre del dos mil cuatro, de la Resolución de Reparación por la Administración de Rentas de Linda Vista No ARLV-RES-REP-033-10/2004, mediante la cual se dispone la aplicación de un cobro y multa por no haber pagado su representada el 4 % de impuesto de la renta de un inmueble propiedad de su poderdante ubicado en el kilómetro siete de la carretera a Masaya, costado sur este de la Rotonda Jean Paul Genie, con número catastral 2952-2-05-00017801, e inscrita con el número 109324, Tomo 1776, Folio 137, Asiento 5, Columna de Inscripción, Sección de Derechos Reales, del Libro Propiedad del Registro Público de este Departamento. Que el monto de la Resolución del Reparación asciende a la suma de seiscientos sesenta y tres mil quinientos sesenta y tres córdobas con quince centavos (C\$ 663,563 15) en concepto del ajuste del impuesto de renta supuestamente no pagados y el ajuste por multa la cantidad de cuatrocientos noventa y siete mil seiscientos setenta y dos córdobas con treinta y siete centavos de córdobas (C\$ 497,672 37). *Según el Ingeniero Mario A Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista de la Dirección General de Ingresos, emite la Resolución de Reparación referida con base legal al Decreto Presidencial No 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, Título II, Capítulo VI, Artículo 79 y 81 numeral 4º, y Decreto No 713, Legislación Tributaria Común, artículos 21-100.* Que el administrador de rentas recurrido no tiene las facultades para aplicar el Reglamento de Equidad Fiscal, menos el Presidente de la República para emitir dicho Reglamento, en donde en sus partes no conducentes, artículos 79 y 81 numeral 4º, crea o establece el 4% de impuesto por concepto de transmisión de bienes inmuebles. Que al no querer el Poder Ejecutivo respetar la Constitución Política incurriendo en error de hecho conforme a la connotada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, visible en los Boletines Judiciales No 16 817, 16.893, 16 908, 117 de 1966, 124 de 1966, 261 de 1966 y 432 de 1982, con ese grave error lesiona la legalidad en cuanto a lo establecido en el artículo 183 Cn, esto es, el funcionarios recurrido está aplicando en el caso concreto a su mandante una resolución con base a un

Decreto del Ejecutivo fuera de su competencia, pues al tenor del artículo 138 Cn, sólo la Asamblea Nacional tiene facultad para crear, modificar, ó extinguir impuesto, tributos, tasas, etc a través de una ley y nunca el Poder Ejecutivo a través de un Reglamento con base a un Decreto, en este caso el Decreto No 46-2003, asimismo se ha violado los Principios de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2 Cn), Principio de Legalidad, Principio de Interdicción de la Arbitrariedad y el Principio de Jerarquía Normativa (artículos 27, 32, 114, 130, 138, 160, 150, 182 y 183 Cn), por cuanto la administración pública debe aplicar la Constitución Política y las Leyes, sobre todo en casos con el de marras en donde en materia tributaria existe reserva de ley conforme los artículos 114 y 138 numeral 27 Cn Que la Resolución de Reparó y el Reglamento recurrido ocasionan irreparables perjuicios a su representada, ya que elimina como propietaria del inmueble sujeto del reparo la posibilidad de invertir en la creación de un negocio en función de su capital social, lesiona y conculca los intereses económicos de su mandante y la economía de su familia, generando graves violaciones al marco constitucional, como es la aplicación del impuesto del cuatro por ciento (4%), a través de un Reglamento por Decreto Ejecutivo y no dentro de la Ley de Equidad Fiscal, cometiendo en consecuencia una injerencia arbitraria en la economía y lesión de sus vidas privadas y la de todos los Nicaragüenses, tratando de obligarlos a hacer lo que la Ley y la Constitución Política no manda (artículo 32 Cn), ya que en todo caso, si se omitió incorporar las tasas o tributos del cuatro por ciento del impuesto de la renta en la Ley de Equidad Fiscal, nunca el Poder Ejecutivo, en la persona del Presidente de la República a través de un Reglamento recurrido podía invadir facultades para subsanar la omisión de no haber incorporado expresamente en la Ley de Equidad Fiscal el referido cuatro por ciento de impuestos de la renta en concepto de ganancia ocasionales y transmisión de bienes inmuebles, en consecuencia los funcionarios recurridos han violentado los siguientes preceptos constitucionales artículo 5 incisos 1 y 4 Cn, 25 numeral 2, 27 y 104 Cn, 32, 46 y 182; 44, 48; 57, 99 inciso 4, 114, 115, 130, 138, 160, y 183 Cn Asimismo señala el artículo 23 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre

### III,

Previo a todo análisis esta Sala de lo Constitucional debe resolver los expuesto por los funcionarios recurridos, Licenciado RÓGER GUILLERMO ARTEAGA CANO, en su calidad de Director General de la Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y MARIO ALBERTO RUIZ POVEDA, en su carácter de Administrador de Rentas de Linda Vista, quienes piden se declare improcedente el Recurso de Amparo por cuanto el recurrente no cumplió con el Principio de Definitividad, y al no agotar la vía administrativa mandada por las leyes de la República, no es aplicable ningún tipo de excepciones al principio de definitividad, asimismo expresan que se recurre de inconstitucionalidad en este mismo amparo contradictoriamente, sin considerar lo mandado por el artículo 10 de la Ley de Amparo vigente que dice “El Recurso por Inconstitucionalidad se interpondrá dentro del término de sesenta días contados desde la fecha en que entre en vigencia la Ley, Decreto Ley, Decreto o Reglamento” Primero, por lo que hace a la **FALTA DEL AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA**, conforme el artículo 27 numeral 6 de la Ley de Amparo, argumentado por el recurrente y el funcionario recurrido esta **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, se ve en la imperiosa necesidad de reiterar los conceptos emitidos en reciente sentencia “Existe ininterrumpida jurisprudencia respecto a que dicho principio de definitividad, no es absoluto, sino que tiene excepciones, tal es el caso de las situaciones de hecho, cuando la parte afectada no ha sido parte en el proceso

administrativo, cuando existe una manifiesta violación de la Constitución o de la ley, cuando hay invasión de funciones, o cuando una persona ha sido expulsada del territorio (Ver 1982, Sentencia No 152, Cons. I; 1989, Sent 123, pág. 258, 1992, Sent. No 171, de las nueve de la mañana, del 27 de noviembre, 1997, Sent. No. 6, de las doce y treinta minutos de la tarde, del veintidós de enero, 1999, Sentencia No 168, de las ocho y treinta minutos de la mañana, del doce de agosto, Sentencia No. 13 del 2002) En consecuencia, para evitar mayores contratiempo y gastos pecuniarios innecesarios a las partes que recurren ante los Tribunales del país buscando el resguardo de sus garantías constitucionales, se previene tanto al Tribunal objeto del presente Recurso de Amparo por la Vía de Hecho, como a los demás Tribunales del País, ser más cuidadosos en la tramitación de los Recursos de Amparo rigiéndose únicamente con lo estipulado en la Ley de Amparo y en el Acta de las Mercedes Por las razones expuesta habrá que declarar con lugar el presente Recurso de Amparo por la Vía de Hecho” (Sentencia No 150, de las 10 45 a m, del 13 de junio del 2003, Considerando II) **De acuerdo a la jurisprudencia y la doctrina, no es requisito sine qua non el Agotamiento de la Vía Administrativa, toda vez que la autoridad administrativa obre fuera de su competencia, con total desprecio al Principio de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2 Cn), al Principio de Legalidad (artículo 32, 130, 160 y 183 Cn) y al Debido Proceso (artículo 34 Cn), como es el caso de aquel funcionario público que recauda, crea, modifica, deroga o abroga un Tributo violando el Principio de Reserva de Ley; o el funcionario público que impone una multa sin estar debidamente facultado por Ley expresa** Debemos señalar, que en casos como el presente no hay vía administrativa que agotar, porque de lo contrario sería allanarse a una jurisdicción incompetente “No es obligación agotar recursos ordinarios, cuando nos encontramos ante un problema de invasión de esfera, en estos casos no existe obligación de acudir ante las autoridades de la entidad invasora, interponiendo recursos ordinarios, con el propósito de que se modifique o revoque el acto que invade la esfera competencial de otra entidad, ya que se supone que la autoridad invasora viola disposiciones que rigen en una jurisdicción distinta a la que pertenece, y lesionan la esfera de aquella entidad, por lo que no existe razón para que en un conflicto de esa especie sea una autoridad superior de la invasora la que determine si se lesiona, o no las atribuciones de una entidad no sujeta a su jurisdicción” (Góngora, Pimentel Genaro, “Introducción al Estudio del Juicio de Amparo” 6ª Ed Porrúa, pág 175 México 1997”). (Véase Sent N° 28, de las diez y cuarenta y cinco minutos de la mañana, del 12 de junio de 1995) Sentencia ilustrativa la respecto, es la N° 123, de las once y treinta minutos de la mañana, del once de octubre de mil novecientos ochenta y nueve; donde el recurrente sin haber agotado la vía administrativa interpone el Recurso de Amparo, exponiendo que la Responsable de la oficina de Denuncias de la Policía Sandinista de Estelí, por solicitud del Señor Miguel Pérez Guevara, quien reclamaba el pago de dinero que supuestamente le adeudaba el recurrente, por lo que la referida responsable resolvió que debía pagarle lo reclamado, agregando el recurrente que se negó a reconocer dicha deuda, por lo que fue sentenciado por la Responsable a guardar prisión si no reconocía la deuda, redactando luego un documento que le obligó a firmar, documento en el que se comprometía a pagar en fecha determinada, tres días antes del vencimiento notificó ante la Policía que no había podido reunir el dinero, por lo que fue citado nuevamente y el oficial que lo atendió le manifestó que por incumplimiento al acuerdo iba a ser detenido Como se observa, ante esta aptitud de dichos funcionarios nos encontramos ante una evidente y notoria invasión de esfera, por lo que la Corte Suprema de Justicia en ese entonces procedió a conocer del fondo del recurso, aunque el recurrente no había agotado la vía administrativa, respecto a este punto concreto

*sólo nos queda manifestar que la salvedad al principio opera aunque exista en el ordenamiento legal o reglamentario vía administrativa que agotar, por tratarse de invasión de esfera (autoridad sin competencia para hacerlo) Ejemplos de esta excepción, podría ser cuando el Alcalde de un Municipio recauda impuestos en otro; o cuando el jefe de la Estación de Policía, manda a cobrar impuesto, o sin previa orden judicial autoriza un desalojo (Ver Sentencia No. 150, de las 10:45 a.m., del 13 de junio del 2003, Considerando II; y Sentencia No. 132 del uno de noviembre del 2004, Cons. IV) En el presente caso, el Licenciado Mario José Cruz Rosales, en su calidad de Apoderado de la Entidad Mercantil Grupo Khatib, Sociedad Anónima, expone como argumento toral la extralimitación de funciones de la autoridad administrativa, al imponerle un Tributo no contemplado en una Ley de la Asamblea Nacional Si bien es cierto la Ley No 339, Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, publicada en La Gaceta, Diario Oficial, No 69 del 6 de abril de 2000, en sus artículos 25 al 28 señala que la vía administrativa se agota interponiendo los Recursos de Rectificaciones (Art 25), Recurso de Reposición o de Reclamo (Art 26) , Recurso de Revisión (Art. 27) y Recurso de Apelación (Art 28), sin embargo como ya lo señalamos también existen, *excepciones al Principio de Definitividad* reconocido por la doctrina, la jurisprudencia y la misma Ley de Amparo en su artículo 26 párrafo segundo que se lee **“También podrá interponerse el Recurso desde que la acción u omisión haya llegado a su conocimiento”**, de tal suerte que no es necesario agotar la vía administrativa cuando existe una manifiesta violación a la Constitución Política, como las señaladas, o como en el presente caso donde presuntamente se pretende recaudar un tributo e imponer una multa no contenida en la Ley Sólo nos queda reiterar que aún y cuanto un administrado no hubiese hecho uso de los recursos ordinarios que le otorga la ley, podría esta Sala entrar a conocer el fondo del amparo, como lo ha hecho en otras ocasiones **“por la necesaria salvaguarda de la plena vigencia del principio de constitucionalidad, en caso se presentara un amparo en el que las normas constitucionales se estuvieran violando, aun cuando fuese improcedente por razones formales, ..., estima esta Sala que es necesario resolver el fondo del recurso a fin de analizar si hubo o no violación a los derechos fundamentales de las personas y si la hubo, que estos puedan tutelarse por vía de amparo”**. (B.J 1997, Sala de lo Constitucional, Sent N° 6, de las 12:30 p m , del 22 de enero de 1997, Sent N° 162, de las 12 30 p m , del 23 de julio de 1999, Sentencia 5, de las 10 45 a m del 4 de febrero del 2003, Sentencia No 30, de las 10 45 a m. del 24 de febrero del 2003, y Sentencia No. 185 de las 2 10 p m del 30 de junio del 2003; y Sentencia No. 8, del 10 de febrero del 2004)*

#### IV,

Por lo que hace a la presunta contradicción de que se está recurriendo por inconstitucionalidad en el mismos Recurso de Amparo, es oportuno aclarar a los funcionarios recurridos, señores RÓGER GUILLERMO ARTEAGA CANO, y MARIO ALBERTO RUIZ POVEDA, en sus calidades referidas, que el recurrente interpone su Recurso de Amparo en contra de ellos, por haber dictado la Resolución Administrativa No ARLV-RES-REP-033-10/2004, e interpone Recurso por Inconstitucionalidad en el caso Concreto, en ancas de amparo, impugnando los artículos 79 y 81 numeral 4 del Decreto Ejecutivo No 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, emitido por el Presidente de la República, Ingeniero Enrique Bolaños Geyer, todo conforme los artículos 5 y 27 numeral 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y el artículo 20 de la Ley de Amparo, que incluso bien puede ser en ancas de Recurso de Casación En



consecuencia, el presente Recurso de Amparo e Inconstitucionalidad en el Caso Concreto se encuentra interpuesto en tiempo y forma.

V,

El Recurso de Amparo es interpuesto en contra los funcionarios Ingeniero MARIO A RUIZ POVEDA, en su calidad de Administrador de Rentas de Linda Vista, de la Dirección General de Ingresos, y del Licenciado RÓGER ARTEAGA CANO, Titular de la Dirección General de Ingresos, por haber dictado la Resolución Administrativa No ARLV-RES-REP-033-10/2004, emitida por el primero, y orientada a aplicar por el segundo, respectivamente, todo en violación de los artículos 5 incisos 1 y 4 Cn., 25 numeral 2, 27 y 104 Cn, 32; 46 y 182; 44, 48, 57; 99 inciso 4, 114, 115, 130, 138, 160, y 183, todos de la Constitución Política, y con ellos los Principio de Legalidad Tributaria, el Principio de Legalidad en general, Principios de Seguridad Jurídica; Principio de Interdicción de la Arbitrariedad, y Principio de Jerarquía Normativa Según ha podido observar esta SALA DE LO CONSTITUCIONAL, la Administración de Rentas Linda Vista, dictó la Resolución de Reparación ARLV-RES-REP-033-10/2004, mediante la que comunica *“que conforme documentos relacionados a la transferencia de un bien inmueble (terreno de 21,792 10 mts 2), ubicado en el Km 7 de la carretera a Masaya, costado sureste de la Rotonda Jean Paul Genie, ustedes adeudan a esta Administración, la cantidad de C\$ 497,672 37 (cuatrocientos noventa y siete mil seiscientos sesenta y dos córdobas con 37/100), más multa del 100% debido a que mal liquidaron el impuesto aplicando el uno por ciento (1%), y no el 4 por ciento (4%), tal como lo establece la Ley de Equidad Fiscal, esta deuda resultó de la adquisición de la propiedad antes mencionada tanto en Catastro Fiscal, como en el Registro Público Mercantil de la ciudad de Managua el 02 de junio del corriente año, inscrito bajo el No. catastral 2952-2-05-000-17801, Registro No. 109324, Tomo 1776, Folio 137, Asiento 5° El bien inmueble que ustedes compraron al señor Luis Miguel Barrios Johanning fue por un valor de C\$ 16,589,078 80 del cual declararon el 1% que asciende al monto de C\$ 165,890 78, siendo lo correcto el 4 % para un monto de C\$ 663,563 15 por tanto se procedió a efectuar el ajuste por la diferencia más la multa del 100%, la cantidad de C\$ 497,672 37 Monto Total C\$. 995,344 74 BASE LEGAL Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, Título II, Capítulo V, Art 79 y 81 numeral 4, y Decreto No 713, Legislación Tributaria Común CONSIDERANDO. II.- Que la Administración de Rentas con base en el Decreto No 453, Ley de Equidad Fiscal, y Decreto 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, Título II, Capítulo V Art 79 y 81 numeral 4, Decreto No 713, Legislación Tributaria Común Art 21 y 100 Formuló ajustes a las declaraciones del Impuesto de Retención en la Fuente IR al contribuyente GRUPO KHATIB SA, RUC NO 220402-9493, conforme el siguiente detalle Impuesto Afectado RET FTE, Período 2003-2004, S/Declaración. 165,890 78; S/Auditor 663,563 15, Ajuste 497,672 37; Total 497,672.37, TOTALES. S/Declaración 165,890 78, S/Auditor 663,563 15; Ajuste 497,672 37; Total 497,672 37 - III - Que el contribuyente GRUPO KHATIB, S.A., RUC No 220402-9493, no presentó solicitud de audiencia, ni pruebas en el período establecido en contra del Acta de Reparación ARLV-072-09-2004, IV.- Que al no presentar alegatos ni documentos que soporten la disminución o desvanecimiento del monto de los ajustes, estos se mantienen en firme ( ) RESUELVE I - Mantener los ajustes determinados en Acta de Reparación No ARLV-072-09/2004, al contribuyente GRUPO KHATIB, SA, RUC No 220402-9493, conforme el siguiente detalle. IMPUESTO AFECTADO. Rte Fte; PERÍODO. 2003-2004; AJUSTE (c\$) 497,672 37, MULTA (C\$) 497,672.37, TOTAL (C\$) 995 344 74, TOTALES AJUSTES 497,672 37; MULTA*

497,672 37, TOTAL 995,344 74, II - Mantener en firme la Multa Administrativa de conformidad al Arto 100 de la Legislación Tributaria Común, III.- Aplicar recargo (interés) por mora que se calculan al momento de cancelar el impuesto determinado en esta Resolución de Reparó, con base en el Art 25 de la Legislación Tributaria Común, salvo que el ajuste sea a favor del contribuyente, IV.- Informar al contribuyente GRUPO KHATIB S A, RUC No 220402-9493, que una vez notificada esta Resolución de Reparó No ARLV-RES-REP-033-10/2004, podrá interponer Recurso de Reposición ante el suscrito de conformidad al Art 26 de la Ley No 339, Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos” Al rendir su Informe los dos funcionarios recurridos sostienen que “El fundamento y base legal para el cobro del cuatro por ciento del monto en que es valorado el bien, cuyo dominio se transmite en la compra venta es principalmente la Ley de Equidad Fiscal, Ley No 453, publicada en la Gaceta, Diario Oficial, No 82 del seis de mayo del 2003 .”, para ello dichos funcionarios citan los artículos 3, 5, 6, 7 y 25, y el Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal, en sus artículos 79 y 81 numeral 4. Por su parte el recurrente argumenta que lo aplicable es el uno por ciento (1%), no el cuatro por ciento (4%), conforme el Acuerdo Ministerial No. 18-93, y Decreto No 31-90, acuerdos y decretos que disponen que el pago del impuesto de la renta es del uno por ciento (1%), y no están derogadas por el artículo 125 de la Ley de Equidad Fiscal, por lo que se encuentran vigente.

## VI,

Habiendo recogido los principales argumentos dados por el recurrente y por los funcionarios recurridos, corresponde ha esta **HONORABLE SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, examinar detalladamente sí se ha violado o no la Constitución Política, y con ello los Principio de Legalidad en General, Principio de Legalidad Tributaria, Principio de Seguridad Jurídica, Principio de Interdicción de la Arbitrariedad, y Principio de Jerarquía Normativa. De capital importancia cabe señalar que la Constitución Política de la República, de manera categórica contiene Las Garantías Tributarias, El Principio de Legalidad Tributaria, y El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria en sus artículos 114 vigente que se lee: “*Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.* ”; y 115 Cn , que dice “*Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuesto que previamente no estén establecidos en una Ley*” Ahora bien, corresponde examinar en la Ley Ordinaria si el Impuesto Sobre la Renta Ocasional corresponde al uno por ciento (1%) como lo considera el recurrente, o al cuatro por ciento (4%) como lo argumentan los funcionarios recurridos La Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta, Diario Oficial, No 82 del 6 de mayo del 2003, tiene como objeto adecuar el régimen fiscal nacional a los principios de generalidad, neutralidad y equidad de los tributos; así como disminuir los sesgos anti – exportadores, facilitar las inversiones y fortalecer las instituciones encargadas de recaudar todos los tributos (artículo 1) Por lo que hace al caso planteado la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, en su artículo 3 y siguiente crea y regula el Impuestos Sobre la Renta (IR); en el artículo 36 y siguiente el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en el artículo 68 y siguiente se crea y regula el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), y en el artículo 92 y siguiente el Impuesto de

Timbres Fiscales (ITF), entre otras regulaciones de carácter fiscal. Por lo que hace a la Renta Ocasional objeto del presente Recurso de Amparo e Inconstitucionalidad en el Caso Concreto, está regulado en el artículo 6 que dice: “**RENTA OCASIONAL** Será considerado como aumento de renta, la renta ocasional obtenida por la enajenación, permuta, remate, dación o adjudicación en pago, fideicomiso o cualquier otra forma legal de que se disponga de bienes muebles o inmuebles, acciones o participaciones de sociedades y derechos intangibles. También se considerarán como aumento de renta, los beneficios provenientes de las herencias, los legados y las donaciones, así como de las loterías, los premios, las rifas y similares. La Renta Ocasional y beneficios descritos en los párrafos anteriores están sujetos a retención en la fuente o a pagos a cuenta del IR anual, en la oportunidad, forma y monto que determine el Poder Ejecutivo en el ramo de Hacienda”, artículo 7 “**REGULACIONES DE RENTA OCASIONAL** Para efecto de lo dispuesto en el artículo anterior, se establecen las siguientes regulaciones: 1) En el caso de la herencias, legados y donaciones por causa de muerte, la participación no se podrá inscribir en el Registro Público respectivo mientras no se hubiere efectuado el pago del IR, según se evidencie en el documento fiscal respectivo, 2) En la transferencia de bienes inmuebles, de vehículos automotores, naves, aeronaves y demás bienes sujetos a registro ante alguna oficina pública, el pago deberá hacerse antes de la inscripción en el Registro Público respectivo, sin cuyo requisito la oficina correspondiente no podrá realizarlo, 3) Cuando se trate de loterías, premios, rifas y similares, las personas naturales o jurídicas correspondientes, deberán retener el IR al momento de realizar el pago o entrega del mismo; 4) Para las demás rentas ocasionales no incluidas en los numerales anteriores, el Poder Ejecutivo en el ramo de Hacienda establecerá otras formas de retención”. En ninguna parte la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, establece que el impuesto a pagar sea del cuatro por ciento (4%), siendo el Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No. 109 y 110, del 12 y 13 de junio del 2003, respectivamente, que lo contiene en su artículo 81 que se lee: “**Alícuotas** El régimen de retención en la fuente a cuenta del IR, se aplicará en los actos y con las tasas siguientes: numeral 4) Del 4% (cuatro por ciento) por ganancias ocasionales, en la transmisión o cesión de bienes inmuebles, de vehículos automóviles, naves, aeronaves y demás bienes sujetos a registro ante alguna oficina pública”. En este orden de ideas cabe aclarar que previo a las Reformas Constitucionales del año 1995, era facultad del Presidente de la República “Dictar decretos ejecutivos con fuerza de ley en materia de carácter fiscal y administrativo” (artículo 150 numeral 4 Constitución Política de 1987), así se dictó el **Decreto No. 31-90**, denominado “Régimen de Retención del Impuesto sobre la Renta”, publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No. 149, del 6 de agosto de 1990, en el que se establece el régimen de retención en la fuente a cuenta del Impuesto sobre la Renta. El 1% sobre trabajos de construcción y todas las demás compras de bienes, (artículo 1 literal a), y el 1% sobre alquileres y servicios en general que actualmente no sean objeto de la retención por concepto del impuesto sobre la renta (artículo 1 literal b). Posteriormente se dictó el **Decreto No. 16-92**, Modificación a la Tasas de Retención en la Fuente a Cuenta del Impuesto sobre la Renta, publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No. 40 del 28 de febrero de 1992, que en su artículo 1: “Modifica las tasas de retención en la fuente a cuenta del Impuesto sobre la Renta, establecidos en los incisos a) y b) del artículo 12 del Decreto No. 31-90 del 25 de julio de 1990, de la siguiente manera: El 3% sobre todas las compras de bienes, trabajos de construcción, arrendamientos o alquileres y servicios recibidos en general. En el año 1993, Considerando (I) Que es necesario unificar y reducir las tasas de retención en la fuente a cuenta del Impuesto sobre la Renta, Considerando (II) Que siendo conveniente



adecuar la tasa de retención en la fuente del IR, a la tasa de anticipos mensuales de ese mismo impuesto, y Considerando (III) Por cuanto la reducción de la tasa de retención en la fuente del IR, permitirá a las empresas y agentes económicos disponer de mayores recursos financieros líquidos para mejorar el flujo de capital de trabajo, lo cual sirve para facilitar un mayor volumen de actividad económica, bajo esas Consideraciones es dictado el **Acuerdo Ministerial No. 18-93**, publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No 210 del 5 de noviembre de 1993, disponiendo “Reducir al 1% las tasas de retención en la fuente, a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, establecidas en la Ley del IR y en los incisos a) y b) del artículo 1 del Decreto No 31-90 del 25 de julio de 1990 y sus reformas, en los siguientes casos 1) Sobre todas las compras de bienes, 2) Trabajos de construcción, 3) Arrendamientos o alquileres, 4) Servicios en general, 5) Ganancias ocasionales, y 6) Dietas” Cabe aclarar que los incisos 5) y 6) fueron reformados mediante la Ley No 257, Ley de Justicia Tributaria y Comercial, publicada en La Gaceta, Diario Oficial, No 106 del 6 de junio de 1997, así como también reiterar que al momento de dictar dicho Decreto No 31-91 y el Acuerdo 18-93 el Poder Ejecutivo tenía plena facultad para dictar decretos en materia fiscal, según las voces del artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987. De lo expuesto se infiere 1.- Que la Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal, dictada por la Honorable Asamblea Nacional no estableció el cuatro por ciento (4%) como Impuesto Sobre la Renta Ocasional; 2.- El cuatro por ciento (4%) como Impuesto Sobre la Renta Ocasional, lo aprobó el Poder Ejecutivo en el artículo 81 numeral 4 del Decreto No. 46-2003, atribuyéndose facultades privativas de la Honorable Asamblea Nacional, en abierta violación de los artículos 114 y 115 Cn., 3.- Conforme el Decreto No 31-90, debidamente reformado por el Decreto No 16-92, y el Acuerdo Ministerial No 18-93, el Impuesto Sobre la Renta Ocasional debe calcularse sobre el uno por ciento (1%), pues dichos Decretos y Acuerdos gozan de toda validez, toda vez que fueron dictados previo a las reformas constitucionales de 1995, cuando el Poder Ejecutivo compartía la facultad tributaria con la Asamblea Nacional conforme el artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987, además no fueron derogados por el artículo 125 de la Ley de Equidad Fiscal En consecuencia, independientemente de las posteriores consideraciones que se realicen, esta Sala de lo Constitucional es del criterio que los funcionarios recurridos al imponer un impuesto que no ha sido establecida su incidencia, tipo impositivo, y carece de las garantías a los contribuyentes por la Asamblea Nacional, ha violado los artículo 114 y 115 Cn., (Principio de Legalidad Tributaria), y con ello los Principios de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2 Cn), Principio de Legalidad (32, 130, 160 y 183 Cn); así como el Principio de Jerarquía Normativa (artículo 129, 130 y 182 Cn). Los funcionarios públicos recurridos al aplicar el cuatro por ciento (4%) como Impuesto Sobre la Renta Ocasional, y no el 1% lesiona dichas Garantías Constitucionales, de manera deliberada desconocen lo prescrito en nuestra Constitución Política vigente que señala “Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad de crear, aprobar, modificar o suprimir tributos .” (artículo 114 Cn), y la máxima constitucional contenida en el artículo 114 Cn , “El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecido en una Ley” Razones suficientes para declarar con lugar el presente Recurso de Amparo

## VII,

Dejando sentado que los funcionarios recurridos han violado la Constitución Política, corresponde ahora referirnos de manera particular a las Garantías Constitucionales violadas La función financiera de nuestra Asamblea Nacional, para delimitar la estructura de los ingresos y gastos del Estado se concreta básicamente en dos

actividades diferentes *La Función Tributaria* (capacidad de imponer tributos que graven los bienes e ingresos de los individuos reservada únicamente a la ley), y la *Función Presupuestaria* (previsión anual de los ingresos y autorización de los gastos públicos), ambas funciones sometidas al Principio de Legalidad (artículos 32, 112, 113, 114, 115, 130, 160 y 183 Cn), o de Reserva de Ley. La raíz general del Principio de Legalidad Tributaria, y por supuesto la Reserva de Ley, la encontramos en nuestra Constitución Política en los artículos 114, 115, y 138 numeral 27, los dos primeros ya citados, y el último que dice. “*Son Atribuciones de la Asamblea Nacional. 27) Crear, aprobar, modificar o suprimir Tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales*”, dichos artículos establecen los lineamientos generales del Principio de Legalidad Tributaria. En su exposición los recurrentes señalan que los funcionarios recurridos se han excedido en sus atribuciones, y con ellos violan el Principio de Legalidad Tributaria, y el **Principio de Jerarquía Normativa**, contenido en los artículos 129, 130, y en especial el artículo 182 Cn, que se lee “**LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA ES LA CARTA FUNDAMENTAL DE LA REPÚBLICA; LAS DEMÁS LEYES ESTÁN SUBORDINADAS A ELLA. NO TENDRÁN VALOR ALGUNO LAS LEYES, TRATADOS, ORDENES O DISPOSICIONES QUE SE LE OPONGAN O ALTEREN**”. Al respecto de manera conteste la doctrina constitucional refiere que el **Principio de Jerarquía Normativa**, es un principio estructural que constituye un elemento esencial para dotar al ordenamiento jurídico de seguridad jurídica. En su manifestación más general, el *principio de jerarquía normativa* significa que existen diversas categorías de normas jurídicas, cada una con un rango determinado, y que las mismas se relacionan jerárquicamente entre sí, de tal suerte que las de inferior nivel o rango, en ningún momento pueden contradecir a las de rango superior. Las normas que ostentan igual rango poseen en cambio, como es lógico, la misma fuerza normativa, mientras que finalmente, las normas de superior rango prevalecen en todo caso sobre las de rango inferior. Esta estructura jerarquizada tiene una forma piramidal cuya cúspide es la Constitución, Norma Suprema que se impone a todas las demás, y en cuyos restantes niveles se producen un número de normas cada vez mayor - Así un Decreto o Reglamento no puede modificar, reformar, o derogar lo establecido en una LEY, menos en aquellos casos de Reserva de Ley como es la aprobación, modificación, o derogación de Tributos, competencia exclusiva de la Asamblea Nacional (artículos 113 y 114 Cn), y la LEY carecerá de toda validez y rayará en inconstitucionalidad toda vez que se oponga a lo prescrito en la Constitución Política, como Norma Suprema de la República. De acuerdo con este principio, la Constitución Política se caracteriza por ser fuente del derecho y al mismo tiempo norma normarum, es decir disposición que regula la creación del resto de las fuentes del ordenamiento jurídico y su interrelación. Ya esta Corte Suprema de Justicia se ha referido al respecto “acertadamente explica el jurista vienes Hans Kelsen en su celebre obra Teoría de la Pirámide Jurídica, que las normas constitucionales están ubicada en el vértice o cúspide de la pirámide y todas las demás disposiciones jurídicas que la integran deben encontrarse necesariamente subordinada a las normas constitucionales” (Sentencia de Corte Plena No 113, de las diez de la mañana, del 21 de julio de 1992, Cons I), idea que muy bien describió el juez norteamericano John Marshall en el famoso caso Marbury Vs Madison en 1803, en el cual se forjaron dos pilares vigentes en el Derecho Constitucional de hoy. La Supremacía de la Constitución y el Control Constitucional. El respeto al Principio de Jerarquía Normativa es decisivo para determinar la validez de una norma, por cuanto una norma que contradiga a otra superior, no sólo no tiene fuerza normativa suficiente como para derogar ésta, sino que adolece de un vicio de validez ad origen; esto es una norma contraria a derecho que no puede incorporarse de forma permanente al ordenamiento jurídico. Tal es el caso de

aquel Decreto dictado por el Poder Ejecutivo que reglamenta una materia reservada a la ley, como es la materia Presupuestaria y Tributaria, ó que al reglamentar esta última se excede en lo establecido en la Ley, de ser así dicho decreto carecerá de total validez y por tanto estará condenado a la inconstitucionalidad *“En relación con la Constitución Política esta consecuencia llega a su máximo alcance, puesto que su superior jerarquía se proyecta a todas las demás normas del ordenamiento jurídico, de tal forma que su infracción determina la validez o <inconstitucionalidad> o <ilegalidad constitucional> de la norma”* - (López Guerra Luis, Espín Eduardo; García Morillo Joaquín, Pérez Tremps Pablo, y Satrústegui Miguel, “Derecho Constitucional, Volumen I, El Ordenamiento Constitucional, Derechos y Deberes de los Ciudadanos”, tiran lo blanch, Valencia 1994 pág 63) Así, de acuerdo a su **supremacía** la Norma Constituyente es el primer mandato del orden jurídico al que deben apegarse las normas constituidas para que sean válidas. Cuando no sucede así, surge un conflicto entre las normas derivadas y la Constituyente que, por ser suprema prevalece sobre aquella. **DE ESTA MANERA LOS ÓRGANOS DEL ESTADO QUE PRODUCEN Y APLICAN NORMAS SIEMPRE DEBEN FUNDARSE EN LA CONSTITUYENTE O EN LAS CONSTITUIDAS QUE DERIVAN DE AQUELLA**, circunstancia que se traduce en la **fundamentabilidad** de la Constitución. Finalmente, **la inviolabilidad** es la cualidad que le permite a la Constitución Política continuar siendo la norma constituyente a pesar de que su eficacia se interrumpa por algún hecho que provoque su quebrantamiento. A esto es lo que el profesor de Derecho Constitucional, Amparo y Garantías Individuales y Sociales de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, Enrique Sánchez Bringas, le denomina cualidades normativas de la Constitución Política: Supremacía, Fundamentabilidad e Inviolabilidad de la Constitución (Enrique Sánchez Bringas, Derecho Constitucional, 4ª Ed PORRUA, México, pág 189, a la 197) (Véase también sobre la Jerarquía Normativa de la Constitución, a Ignacio de Otto, Derecho Constitucional, Sistema de Fuentes, ARIEL, 7ª reimpresión, Barcelona, España 1999, pág 88). Efectivamente, nuestra Constitución Política deja clara su voluntad de ser la Ley Fundamental del ordenamiento jurídico, y ello se traduce en dos características: **1) El Texto Constitucional ostenta un carácter de norma suprallegal** en cuanto no puede ser alterado o reformado mediante “los procedimientos ordinarios de creación o modificación de normas, sólo mediante los procedimientos señalados en los artículos 191 al 195 Cn”. **2) Pero además los preceptos constitucionales, no sólo no pueden ser alterados, sino contradichos, o ignorados, por la acción u omisión de los Poderes Públicos.** Finalmente, cabe hacer una última observación. La Supremacía Normativa como un atributo de la Constitución Política establece ciertas **Limitaciones Formales** en el sentido de que para adoptar una determinada decisión se requiere seguir un procedimiento específico, y sólo dentro de él tal decisión será válida, limitaciones formales que van de la mano con el Principio de Seguridad Jurídica. **Y Limitaciones de orden Material**, en el sentido que la Constitución Política establece un contenido intocable, como son las materias reservadas a la ley, incluso en algunos supuestos la Constitución Política disciplina una materia con cierto detalle, de tal manera que el ámbito de libertad del legislador es reducido. Dentro de estas limitaciones formales tenemos a bien señalar **1.- Los funcionarios públicos al aplicar las normas jurídicas en el caso concreto deben hacerlo conforme al Principio de Jerarquía Normativa**, esto es, no pueden desatender las normas preexistentes, en el presente caso el Decreto No 31-90, con rango de ley conforme el artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987, modificado por el Acuerdo Ministerial No. 18-93, y que según el artículo 125 de la Ley de Equidad Fiscal no ha sido derogado, por lo que tiene plena vigencia, **2.- Si bien es cierto el artículo 81 numeral 4 del Decreto No 46-2003, Reglamento de la Ley**

de Equidad Fiscal, se lee. “*Alícuotas: El régimen de retención en la fuente a cuenta del IR, se aplicará en los actos y con las tasas siguientes numeral 4) Del 4% (cuatro por ciento) por ganancias ocasionales, en la transmisión o cesión de bienes inmuebles, de vehículos automóviles, naves, aeronaves y demás bienes sujetos a registro ante alguna oficina pública*” También es cierto que es obligación del funcionario público ponderar y aplicar la normativa vigente constitucional, en este caso el Decreto No. 31-90, modificado por el Acuerdo Ministerial No 18-93, aprobadas en un contexto constitucional que el Presidente de la República tenía la potestad para dictar decretos en materia fiscal, según las voces del artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987, y no una disposición con evidente vicio formal en su aprobación como es el artículo 81 numeral 4 del Decreto No 46-2003. Al no aplicar la norma vigente correspondiente los funcionarios públicos han violado no sólo los Principios de Jerarquía Normativa (artículo 129, 130, y 182 Cn), de que nos hemos referidos, sino el Principio de Legalidad Tributaria (artículos 114, 115 y 138 numeral 27 Cn), el Principio de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2), y el Principio de Interdicción de la Arbitrariedad, éste último estrechamente ligado al Principio de Legalidad y de Seguridad Jurídica. Toda vez que los funcionarios recurridos han desatendido lo prescrito en el artículo 115 Cn., vigente que dice: “El Estado no obligará a pagar impuesto que previamente no estén establecido en una Ley”

### VIII,

Los funcionarios públicos recurridos al imponer un impuesto y una multa con base en un decreto que carece de legitimidad, y desconociendo la vigencia de la normativa vigente para el caso concreto, como ya señalamos ha violado el Principio de Legalidad contenido en los artículos 32, 130, 160 y 183 Cn. En relación al Principio de Legalidad, cabe destacar lo que esta Sala de lo Constitucional, en reiterada e ininterrumpida jurisprudencia ha dejado establecido “*Estima necesario dejar sentado, en base a la doctrina contemporánea que señala que el Control de la Legalidad se ha incorporado a la teleología del Juicio de Amparo desde que el Principio de Legalidad inherente a todo régimen de derecho, se erigió a la categoría de garantía constitucional. De ahí que cualquier acto de autoridad, independientemente de la materia en que se emita o del órgano estatal del que provenga, al no ajustarse o contravenir la Ley Secundaria que deba normarlo viola por modo concomitante dicha garantía, haciendo procedente el amparo ...*” Así lo ha expresado el Constitucionalista Ignacio Burgoa, (El Juicio de Amparo, Trigésima quinta Ed. PORRÚA, México 1999, pág. 148) *de lo que se desprende que todo acto de un funcionario público debe estar apegado a lo establecido en la Constitución Política y a las Leyes de la Materia, ya que en caso contrario se violaría el Principio de Legalidad contenido en los artículos 32, 130, 160 y 183 de la Constitución Política* (Ver B J 1998, Sen 22, pág 67, 1999, Sent N° 1, de las ocho y treinta minutos de la mañana, del catorce de enero del mil novecientos noventa y nueve, 2000, Sent N° 140, de las tres y treinta minutos de la tarde, del tres de agosto del año 2000; Sent N° 52, de las doce y treinta minutos de la tarde, del veintiséis de febrero del año 2001, y Sentencia 108, de las 10 45 a m , del 20 de mayo del 2003, Cons IV).

### IX,

La Constitución vincula jurídicamente a todos los sujetos (públicos y privados). Esto supone una profunda innovación en relación con la noción clásica de la Constitución, según la cual la Norma Constitucional vincula exclusivamente a los Poderes Públicos, siendo a éstos a quienes se refiere la parte Orgánica de la Constitución que regula la composición, facultades y funcionamiento de los órganos constitucionales, o de relevancia constitucional como el Consejo Superior de la Contraloría General de la



República, etc. Por ello la Constitución Política es precisamente, *la lex superior del ordenamiento jurídico, una lex que forma parte del mismo, pero ocupando su cúspide*. En este orden de ideas, tenemos a bien referirnos al Principio de Seguridad Jurídica y al Principio de Interdicción de la Arbitrariedad. Al respecto esta Corte Suprema de Justicia dijo. *“La Seguridad Jurídica es por los demás un principio que tiene múltiples manifestaciones que se refuerza recíprocamente. Así, el Principio de Seguridad Jurídica vincula incluso al legislador, de tal forma que una regulación legal que cree una inseguridad jurídica insalvable para los destinatarios y aplicadores de la norma puede por ello ser declarada inconstitucional, y aunque lo normal sería que una tal disposición conculcase además otros preceptos constitucionales, basta una vulneración insubsanable del principio de seguridad jurídica para determinar su ilegitimidad”* (Derecho Constitucional, Volumen I, El Ordenamiento Constitucional Derechos y deberes de los ciudadanos; Luis López Guerra et al, tirant lo blanch, valencia 1994, pág 66). ( ) El Constitucionalista Burgoa señala que *“A diferencia de la obligación estatal y autoritaria que se deriva de la relación jurídica que implican las demás garantías individuales, y que ostenta una naturaleza negativa en la generalidad de los casos, la que dimana de las garantías de seguridad jurídica es eminentemente positiva en términos generales, ya que se traduce, no en un mero respeto o en una abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo de todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuya observancia sea jurídicamente necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera del gobernado que esté destinado a realizar”* (Burgoa, Ignacio O, Las Garantías Individuales, Capítulo Séptimo, In Capiti) (Ver Sentencia No 116, del 2 de junio del 2003, Cons. IV, y Sentencia No 108, del 20 de mayo del 2003, Cons. V) Efectivamente los Gobernantes únicamente pueden ejercer las facultades que le señalan de manera taxativa la Constitución Política y la Leyes de la República, conforme el **Principio Constitucional de Interdicción de la Arbitrariedad** que rige a todos los Poderes del Estado, a diferencia de los Gobernados que sí pueden hacer y ejercer todo aquello que la ley no prohíba. Sobre este tema la doctrina refiere que *“Estrechamente relacionado con varios de los principios que ahora examinamos y, muy especialmente con los de Legalidad y de Seguridad Jurídica, está el Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos. Como su propio enunciado lo indica, el principio consagra la proscripción de toda actuación carente de justificación o arbitrariedad de los Poderes Públicos. A diferencia de los sujetos particulares, que pueden actuar libremente dentro del amplio marco que les fija el ordenamiento, los Poderes Públicos sólo pueden actuar en beneficio del interés público, cada uno en el ámbito de su propia competencia, de acuerdo con los procedimientos que la ley marca, y con respecto a los principios y valores constitucionales y legales... Es, en suma, la actuación conforme con el ordenamiento jurídico y, en primer lugar, con la Constitución y la ley, lo que permite excluir comportamientos arbitrarios a todos los Poderes Públicos. La prohibición de comportamientos arbitrarios incluye también, por supuesto al legislador, quien pese a ser el depositario de la soberanía, está sometido a la Constitución y no puede, en consecuencia, actuar de forma contraria a los principios y los valores constitucionales”* (Luis López Guerra et al, Ob Cit, pág 72) (Ver Sentencia No 59, de las 10 45 p m, del 7 de mayo del 2004, Cons. V) En consecuencia, los funcionarios públicos recurridos al dictar la Resolución Administrativa No ARLV-RES-REP-033-10/2004, imponiendo un tributo creado por el Poder Ejecutivo, sin facultad para ello, y la correspondiente multa, estando en vigencia el Decreto No. 31-90, reformado por el Acuerdo No 18-93, referido, han obrado en abierta violación de los Principio de Seguridad Jurídica, Principio de Legalidad, Principio de Jerarquía Normativa, y del

Principio de Interdicción de la Arbitrariedad, mismos que individualmente excluyen la posibilidad de que los poderes públicos modifiquen arbitrariamente situaciones jurídicas preexistentes, como las aquí planteadas

X,

Finalmente y para mayor aclaración de los funcionarios recurrido debemos referirnos al Recurso por Inconstitucionalidad en el Caso Concreto. En nuestro Sistema de Control Constitucional, coexisten El Control Concentrado Directo, que se ejerce a través del Recurso por Inconstitucionalidad, dentro del término de sesenta días de haber entrado en vigencia la ley, decreto, reglamento o acto normativo, según lo establece el artículo 10 de la Ley de Amparo vigente, teniendo como objeto resolver exclusivamente la inconstitucionalidad de una norma o disposición, sin entrar a resolver un caso particular, y de llegar a determinarse, tiene efectos ex nunc (inaplicación de la norma para el futuro), y El Control Difuso o Indirecto, que opera cuando un órgano jurisdiccional individual o colegiado, de oficio o a petición de parte, determina que una norma de cuya validez depende el fallo tiene roce con la Constitución Política, denominado por la Ley de Amparo, en el Capítulo IV, Arto. 20 y siguiente, como **Inconstitucionalidad en Casos Concretos**, y en la doctrina como Control Difuso o Indirecto de la Ley, el cual plantea la posibilidad de alegatos y declaraciones de inconstitucionalidad, en ancas del Recurso de Casación y de Amparo propiamente dicha, como ya lo dijimos, o cuando por sentencia, en los casos que no hay casación, se hubiere resuelto un asunto con declaración expresa de inconstitucionalidad de alguna ley, decreto –ley, decreto o reglamento, el Juez o Tribunal en su caso deberá remitir su resolución a la Corte Suprema de Justicia. Siendo nuestro Sistema Mixto (Control Concentrado y Control Difuso), nos hacen comprender que no existe posibilidad de omisión que permita la impunidad, o anular la Supremacía Constitucional, por medio de una norma preconstitucional o postconstitucional. Sistema de Control Constitucional Mixto que tiene su fundamento en La Ley de Amparo vigente, en su artículo 20 se lee “La parte recurrente de un Recurso de Casación o de Amparo podrá alegar la inconstitucionalidad de la ley, decreto ley, decreto o reglamento que se le haya aplicado”, y en la Ley No 260, Ley Orgánica del Poder Judicial, (L O P J), publicada en La Gaceta, Diario Oficial, No. 137 del 23 de julio de 1998, vigente, en su artículo 5, de manera expresa dispone “*Cuando en un caso sometido para su conocimiento, la Autoridad Judicial considere en su sentencia que una norma, de cuya validez depende el fallo, es contraria a la Constitución Política, debe declarar su inaplicabilidad para el caso concreto. En caso que una de las partes, haya alegado la inconstitucionalidad de una norma, la autoridad judicial deberá pronunciarse necesariamente sobre el punto, acogiendo o rechazando la pretensión. Cuando no hubiere casación y por sentencia firma hubiese sido resuelto un asunto con declaración expresa de inconstitucionalidad de alguna ley, decreto o reglamento, la Autoridad Judicial en su caso, deberá remitir su resolución a la Corte Suprema de Justicia. Si la Corte Suprema de Justicia ratifica esa resolución inconstitucional de la ley, decreto o reglamento, procederá a declarar su inaplicabilidad para todos los casos similares, de conformidad con la Ley de Amparo*” Conforme el artículo 27 numeral 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, corresponde a la Corte Suprema de Justicia en Pleno “La ratificación o no de la declaración de inconstitucionalidad, declarada por sentencia firme en caso concreto, de conformidad con la Ley de Amparo y sin perjuicio de la cosa juzgada material en dicho caso” De las anteriores disposiciones se desprenden cuatro características a saber: 1 - De Oficio o a petición de parte cualquier Autoridad Judicial (lato sensu) puede declarar la

inaplicabilidad de una norma preconstitucional o postconstitucional para el caso concreto, 2 - No puede declararse inaplicable una norma ajena al caso a resolver, sino sólo aquella norma de cuya validez depende el fallo, esto es que sea imprescindible y determinante para resolver el mismo; 3 - Cuando una de las partes alegue la inconstitucionalidad de una norma, obligatoriamente el judicial debe pronunciarse acogiendo o rechazando la pretensión, y 4 - Corresponde de manera indelegable a la Corte Suprema de Justicia ratificar o no la inconstitucionalidad, de manera incidental pues el objeto central es otro, en caso de aceptar la inconstitucionalidad debe declarar su inaplicabilidad para todos los casos similares (Sentencia de Corte Plena No 69, de la una y cuarenta y cinco minutos de la tarde, del veintitrés de septiembre del dos mil cuatro, Cons. I y II) Ahora bien, por lo que hace a la Inconstitucionalidad en el Caso Concreto alegada por el recurrente, es notorio y no merece un estudio profundo determinar que el Presidente de la República al dictar el Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal, en su artículo 81 numeral 4, se ha excedido en sus atribuciones al modificar e imponer un *Tributo y una Multa* que la Honorable Asamblea Nacional no ha establecido conforme las facultades privativas que le confiere la Constitución Política de la República en sus artículos 113, 114 y 138 numeral 27 Cn El Presidente de la República con el artículo 81 numeral 4, del Reglamento de la Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal, desconoce la existencia de la normativa que establece el impuesto y la multa del Impuesto de la Renta Ocasional, que es del uno por ciento (1%) según el Decreto No. 31-90, dictado por el Presidente de la República cuando aún tenía facultades para dictar Decretos Ejecutivos con fuerza de ley, según el artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987, y reformado por el Acuerdo Ministerial 18-93 Al respecto la **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA** es del criterio que el Presidente de la República tiene la potestad reglamentaria, es decir, la facultad de dictar normas generales cuya finalidad es desarrollar las leyes y facilitar su ejecución. Los Reglamentos que adoptan normalmente la forma de decretos, como en el presente caso, sirven por tanto para evitar al Poder Legislativo la imposible tarea de regular todos los detalles de la materia objeto de una ley Sin embargo ello supone que los reglamento no pueden ser contrario a las leyes, pues existen precisamente para la ejecución de éstas. En lo conducente esta Corte Suprema de Justicia dijo: *“que la facultad de elaborar las leyes corresponde en forma exclusiva al Poder Legislativo, sin embargo tanto la doctrina como el derecho positivo, están de acuerdo en que la facultad reglamentaria corresponde al Poder Ejecutivo, así lo establece nuestra Constitución en su arto 150 inco 10), asimismo corresponde a ésta la facultad de emitir decretos y decretos-leyes, Arto 150 incos 4 y 7 Cn, entre otras formas, la potestad de mando se exterioriza por medio de Decretos y Acuerdos, ambos se manifiestan en forma escrita El Decreto es pues, una decisión escrita del Poder Ejecutivo, por medio del cual se emiten regla de derecho generales, abstractas e impersonales. Por lo tanto los reglamentos se emiten o dictan en forma de Decreto, por la misma razón cuando el Ejecutivo dicta leyes por delegación del Poder Legislativo, esos actos jurídicos se titulan o llaman Decretos-leyes”* (B J 1993, Sent N° 78, Cons: II, pág 135-137) También por Sentencia este Supremo Tribunal señaló que, *“Según la doctrina moderna del derecho administrativo este tipo de reglamentación otorgado por la Constitución al Poder Ejecutivo, y en este caso, específicamente al Presidente de la República, constituyen los llamados “Reglamentos subordinados o de ejecución”, que no son otros, según la doctrina los que emite el órgano ejecutivo en ejercicio de sus atribuciones constitucionales propias, con el objeto de hacer posible la aplicación y el cumplimiento de las leyes. Se les clasifica como reglamento de ejecución de acuerdo con el contenido, y también se les llama de*



*subordinación, como forma de expresar la relación normativa –jerárquica que existe entre el reglamento y la ley. Estos reglamentos son normas secundaria que complementan la ley en su desarrollo particular, pero no la suplen mucho menos la limitan o rectifican* (Manual de Derecho Administrativo, José Humberto Dromi). Esta facultad reglamentaria del Presidente de la República efectivamente está contenida en el arto 150 inco 10 Cn, y no le da facultades de alterar el espíritu de la ley a través del reglamento, sino que esta actividad está limitada y encausada por la norma legal, no sólo debe por lo tanto, respetar la letra, sino también el espíritu de la ley, un reglamento que no respete esa limitación sería ilegal y por supuesto nulo como simple consecuencia de prevalencia de la ley violada”, Cons II “No puede el Ejecutivo a través de un decreto reglamentario venir a reformar una ley dictada por la Asamblea Nacional”, y el Cons III, refiere a que el Ejecutivo puede reformar o derogar leyes, “sin que sea esto un atentado en contra de la teoría de la división de Poderes establecida en el artículo 7 y 129 de nuestra Constitución Política, pero esto se da sólo extraordinariamente y en forma especial, cuando el mismo Poder Legislativo delega las facultades legislativa al Presidente de la República durante el período de receso de la Asamblea Nacional, teniendo dicha delegación los límites en la ley anual delegataria de la función legislativa ” (B.J. 1990, Sent N° 71, Cons. II, III y IV, pág 146). En cuanto a lo esgrimido por los recurrentes en este considerando podemos apreciar que efectivamente el Presidente de la República, desde la óptica doctrinal, legal y jurisprudencial, puede dictar decretos que busquen la reglamentación administrativa de una ley, lo que absolutamente no le está permitido de conformidad con el Art 138 numeral 1 Cn, y así lo ha sostenido esta Corte Suprema de Justicia, es alterar o modificar la sustancia y esencia de la ley base. Por lo que llegado el estado de resolver

#### **POR TANTO:**

De conformidad con todo lo expuesto, artículos 424, 426 y 436 Pr, artículos 3, 23, 24, 25, 26, 27 y siguientes de la Ley de Amparo vigente, y demás disposiciones constitucionales y ordinarias citadas, los suscritos Magistrados de la Sala de lo Constitucional resuelven. **I.- HA LUGAR AL RECURSO DE AMPARO** interpuesto por el Licenciado MARIO JOSÉ CRUZ ROSALES, en su calidad de Apoderado Especial de la Entidad denominada. Grupo Khatib, Sociedad Anónima, conforme Escritura número veintitrés, Poder Especial de Interposición de Recurso de Amparo, autorizada a las diez y cinco minutos de la mañana, del catorce de octubre del dos mil cuatro, ante el Oficio del Notario Iván Antonio Matamoros Montenegro. Recurso de Amparo que interpone en contra de los funcionarios Ingeniero MARIO A RUIZ POVEDA, en su calidad de Administrador de Rentas de Linda Vista, de la Dirección General de Ingresos, Licenciado RÓGER ARTEAGA CANO, Titular de la Dirección General de Ingresos, por haber dictado la Resolución Administrativa No ARLV-RES-REP-033-10/2004, de que se ha hecho mérito. **II.-** En consecuencia, conforme el Decreto No 31-90 “Régimen de Retención del IR”, y su reforma el Acuerdo Ministerial No 18-93, “Tasa de Retención del IR al 1%”, téngase como bien enterado ante la Dirección General de Impuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el uno por ciento (1%) efectuado por el recurrente relativo al Impuesto Sobre la Renta, por Ganancia Ocasional o Renta Ocasional. **III -** De conformidad con el artículo 21 de la Ley de Amparo, 5 y 27 numeral 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, corresponde a la Corte Suprema de Justicia en Pleno declarar la inconstitucionalidad en el caso concreto del Decreto No 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, en su

artículo 81 numeral 4, en uso de su facultada de control de la constitucionalidad indirecto o difuso y el Estado de Derecho, en consecuencia elévese la presente resolución a conocimiento del Pleno de este Supremo Tribunal para los efectos de ley Cópiese y Notifíquese Esta Sentencia está escrita en doce hojas de papel bond tamaño legal con membrete de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia y rubricadas por el Secretario de la Sala de lo Constitucional - Cópiese, notifíquese y publíquese -

**SENTENCIA CSJ 48/2005**

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - Managua, uno de julio del dos mil cinco - Las ocho de la mañana -

**VISTOS RESULTA**

**I**

En escrito presentando a las diez y veinte minutos de la mañana, del quince de octubre del dos mil cuatro, ante la Sala Civil Número Uno del Tribunal de Apelaciones, Circunscripción Managua, interpuso Recurso de Amparo el licenciado MARIO JOSÉ CRUZ ROSALES, en su calidad de Apoderado Especial de la Entidad denominada “Grupo Katia, Sociedad Anónima”, conforme Escritura Pública No 23, Poder Especial de Interposición de Recurso de Amparo, autorizada a las diez y cinco minutos de la mañana, del catorce de octubre del dos mil cuatro, ante el Oficio del Notario Iván Antonio Matamoros Montenegro, Recurso de Amparo que interpone en contra de los funcionarios ingeniero MARIO A RUIZ POVEDA, en su calidad de Administrador de Rentas de Linda Vista, de la Dirección General de Ingresos; licenciado RÓGER ARTEAGA CANO, Titular de la Dirección General de Ingresos, por haber dictado la Resolución Administrativa No ARLV-RES-REP-033-10/2004, emitida por el primero, y orientada a aplicar por el segundo, respectivamente.

**II**

En su relación de hecho y de derecho, el recurrente expone Que el veinticinco de junio del dos mil cuatro, su representada a través de su Apoderado Generalísimo el licenciado Ismat Tarek Khatib Shihab, se presentó a la Administración de Rentas de Linda Vista para efectuar el pago de Impuesto de la Renta por concepto de transmisión de un bien inmueble propiedad de su mandante ubicada en la carretera a Masaya, siendo atendido por el señor Wilberto de Jesús Ríos Morales, contador público autorizado, con especialidad en tributación y quien actualmente tiene funciones en dicha renta como Asesor en todo lo concerniente en materia tributaria, que como consecuencia de su despacho lo autorizó dándole el visto bueno a la declaración de su mandante, se la entregaron a la cajera de la renta y se extendió el Recibo Fiscal No. 349049, pagado el Cajero No 56 de la Renta de Linda Vista, por concepto del pago del 1% del Impuesto de la Renta por la transmisión del inmueble ante expresado, ascendiendo a la suma de ciento sesenta y cinco mil ochocientos noventa córdobas con 78/100 (C\$ 165,890 78), recibo que adjuntan al presente libelo, así como las declaración fiscal y la entrevista ante la Dirección de Auxilio Judicial de la Policía donde consta prueba de que el señor Wilberto Ríos Morales, en uso de sus facultades aceptó por parte de su mandante el uno por ciento (1%) de impuesto a la renta por la transmisión del inmueble. Que ante tales circunstancias se procedió a inscribir la propiedad sin ninguna dificultad, que posteriormente en forma inesperada la Dirección de Rentas de Linda Vista envía Acta de Reparación del Impuesto antes referido aludiendo que no se efectuó el pago del cuatro por ciento (4%) por parte de su mandante sobre el inmueble Que su representada fue notificada por cédula tributaria, a las nueve y cincuenta y cinco minutos de la mañana, del siete de octubre del dos mil cuatro, de la Resolución de Reparación por la Administración de Rentas de Linda Vista No ARLV-RES-REP-033-10/2004, mediante la cual se dispone la aplicación de un cobro y multa por no haber pagado su representada el 4 % de impuesto de la renta de un inmueble propiedad de su poderdante ubicado en el kilómetro siete de la carretera a Masaya, costado sur este de la Rotonda Jean Paul Genie, con número catastral 2952-2-05-00017801, e inscrita con el número

109324, Tomo 1776, Folio 137, Asiento 5, Columna de Inscripción, Sección de Derechos Reales, del Libro Propiedad del Registro Público de este Departamento. Que el monto de la Resolución del Reparó asciende a la suma de seiscientos sesenta y tres mil quinientos sesenta y tres córdobas con quince centavos (C\$ 663,563 15) en concepto del ajuste del impuesto de renta supuestamente no pagados y el ajuste por multa la cantidad de cuatrocientos noventa y siete mil seiscientos setenta y dos córdobas con treinta y siete centavos de córdobas (C\$ 497,672 37). Según el ingeniero Mario A. Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista de la Dirección General de Ingresos, emite la Resolución de Reparó referida con base legal al Decreto Presidencial No. 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, Título II, Capítulo VI, Artículo 79 y 81 numeral 4º, y Decreto No. 713, Legislación Tributaria Común, artículos 21-100. Que el administrador de rentas recurrido no tiene las facultades para aplicar el Reglamento de Equidad Fiscal, menos el Presidente de la República para emitir dicho Reglamento, en donde en sus partes no conducentes, artículos 79 y 81 numeral 4º, crea o establece el 4% de impuesto por concepto de transmisión de bienes inmuebles. Que el Poder Ejecutivo al no querer respetar la Constitución Política incurriendo en error de hecho conforme a la connotada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, visible en los Boletines Judiciales No. 16 817, 16 893, 16.908, 117 de 1966, 124 de 1966, 261 de 1966 y 432 de 1982, lesiona la legalidad en cuanto a lo establecido en el artículo 183 Cn, esto es, el funcionarios recurrido está aplicando en el caso concreto a su mandante una resolución con base a un Decreto del Poder Ejecutivo fuera de su competencia, pues al tenor del artículo 138 Cn, sólo la Asamblea Nacional tiene facultad para crear, modificar, ó extinguir impuesto, tributos, tasas, etc. a través de una ley y nunca el Poder Ejecutivo a través de un reglamento con base a un Decreto, en este caso el Decreto No. 46-2003; asimismo se ha violado el Principio de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2 Cn), Principio de Legalidad, Principio de Interdicción de la Arbitrariedad y el Principio de Jerarquía Normativa (artículos 27, 32, 114, 130, 138, 160, 150, 182 y 183 Cn), por cuanto la administración pública debe aplicar la Constitución Política y las Leyes, sobre todo en casos como el de marras en donde en materia tributaria existe reserva de ley conforme los artículos 114 y 138 numeral 27 Cn. Señala el recurrente que la Sala de lo Constitucional de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, ha resuelto que en casos de violación evidente de leyes de parte de un funcionario público que abusa e invade competencia o facultades que no le confiere la Constitución Política, las leyes y su cargo, no es necesario agotar la vía administrativa, aplicándose como consecuencia las Excepciones al Principio de Definitividad, y señala: Sentencia No. 123 de 1989, Cons. I, Sentencia No. 18 de 1995, Cons. II, Sentencia No. 150 del 2003, Cons. II; y Sentencias No. 71-1997, 141-1998, 168-1999 y 222-2000. Que la Resolución de Reparó y el Reglamento recurrido ocasionan irreparables perjuicios a su representada, ya que elimina como propietaria del inmueble sujeto del reparó la posibilidad de invertir en la creación de un negocio en función de su capital social, lesiona y conculca los intereses económicos de su mandante y la economía de su familia, generando graves violaciones al marco constitucional, como es la aplicación del impuesto del cuatro por ciento (4%), a través de un Reglamento por Decreto Ejecutivo y no dentro de la Ley de Equidad Fiscal, cometiendo en consecuencia una injerencia arbitraria en la economía y lesión de sus vidas privadas y la de todos los Nicaragüenses, tratando de obligarlos a hacer lo que la Ley y la Constitución Política no manda (artículo 32 Cn); ya que en todo caso, si se omitió incorporar las tasas o tributos del cuatro por ciento del impuesto de la renta en la Ley de Equidad Fiscal, nunca el Poder Ejecutivo, en la persona del Presidente de la República a través de un Reglamento recurrido podía invadir facultades para subsanar la omisión de no haber incorporado

expresamente en la Ley de Equidad Fiscal el referido cuatro por ciento de impuestos de la renta en concepto de ganancia ocasionales y transmisión de bienes inmuebles, en consecuencia los funcionarios recurridos han violado los siguientes preceptos constitucionales artículo 5 incisos 1 y 4 Cn, 25 numeral 2, 27 y 104 Cn, 32, 46 y 182, 44, 48, 57; 99 inciso 4, 114, 115, 130, 138, 160, y 183 Cn. Asimismo señala el artículo 23 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre. Pide la suspensión del acto de oficio, y en caso de no hacerlo pide se ordene rendir la fianza que en derecho corresponde conforme el artículo 33 numeral 3 de la Ley de Amparo. El recurrente pide y alega la Inconstitucionalidad en el Caso Concreto, conforme el artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y el artículo 20 de la Ley de Amparo, del Decreto No 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, emitido por el Presidente de la República, ingeniero Enrique Bolaños Geyer, el dos de junio del dos mil tres, y publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No 109 y 110 del 12 y 13 de junio del 2003, respectivamente, en donde en apariencia de Reglamentar, simulando establece el pago del cuatro por ciento (4%) del impuesto de la renta en la transmisión de bienes inmuebles y demás bienes sujetos a registro ante oficina pública, tal abuso de facultades invade la competencia de la Asamblea Nacional como único Poder del Estado para crear, modificar y extinguir impuestos, tributos y otras cargas fiscales. Que el Poder Ejecutivo ha empleado un vía incorrecta para tratar de subsanar lo que no se relacionó expresamente en la Ley de Equidad Fiscal (Ley No 453), y considera el recurrente que el camino correcto era que la Dirección General de Ingresos debía solicitarle al Excelentísimo señor Presidente de la República, para que el presentara la iniciativa de ley ante la Asamblea Nacional, y que dicho Poder Legislativo, único competente, dicte la reforma a la ley correspondiente, al tenor de los artículos 114, 115, y 183 Cn. Por lo expuesto pide al Tribunal de Apelaciones la admisión del presente Recurso de Amparo; asimismo pide a la Excelentísima Corte Suprema de Justicia que ampare a su representada contra la Resolución Administrativa y Decreto Ejecutivo recurrido, ordenando que se respete la institucionalidad y la Constitución Política de la República, en consecuencia pide se revoque la Resolución Recurrida, y se declare la inconstitucionalidad de los artículos 79 y 81 numeral 4 del Decreto Ejecutivo No 46-2003 emitido por el Presidente de la República. Señala lugar para oír notificaciones.

### III

A las ocho y cuarenta y dos minutos de la mañana, del veintidós de octubre del dos mil cuatro, la Sala Civil Número Uno, del Tribunal de Apelaciones Circunscripción Managua, dictó auto ordenando Tramitar el presente Recurso de Amparo, y tener como parte al abogado Mario José Cruz Rosales, en calidad de Apoderado Especial del Grupo Khatib, Sociedad Anónima, a quien se le concede la intervención de ley, ha lugar a la suspensión de oficio del acto reclamado, se pone en conocimiento del señor Procurador General de la República, doctor Alberto Novoa Espinoza, se ordena dirigir Oficio al señor Róger Arteaga Cano, Director General de Ingresos, y al señor Mario A Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista, previniéndole a dichos funcionarios envíen Informe del caso a la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, dentro del término de diez días contados a partir de la fecha en que reciban el Oficio, advirtiéndole que con el Informe deberán remitir las diligencias que se hubieren creado, dentro del término de ley, se ordena remitir los presentes autos a la mencionada Corte Suprema de Justicia, previniéndole a las partes que deberán personarse ante ella dentro de tres días hábiles, más el de la distancia para hacer uso de sus derechos.



#### IV

Ante la SALA DE LO CONSTITUCIONAL, se personaron el licenciado Mario José Cruz Rosales, en su calidad de Apoderado Especial de la Sociedad: “Grupo Khatib, Sociedad Anónima”; la licenciada Georgina del Socorro Carballo Quintana, en su carácter de Procuradora Constitucional y de lo Contencioso Administrativo, el señor Jesús Blanco Sevilla, Director General interino de la Dirección General de Ingresos, y el señor Mario Alberto Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista, por escritos presentados a las dos y doce minutos de la tarde, del veinticinco de octubre, a las once y once minutos de la mañana, del cuatro de noviembre, a las once y veintiocho minutos de la mañana, del cuatro de noviembre, y a las once y veintinueve minutos de la mañana, del cuatro de noviembre, todos del dos mil cuatro, respectivamente Rindieron Informes los señores Róger Guillermo Arteaga Cano, Director General de la Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y Mario Ruiz Poveda, Administrador de Rentas de Linda Vista, por escritos presentados a las diez y cuarenta y nueve minutos de la mañana, del doce de noviembre, y a las diez y cincuenta y tres minutos de la mañana, del doce de noviembre, ambos del dos mil cuatro A las ocho y trece minutos de la mañana, del veintinueve de noviembre del dos mil cuatro, la Sala de lo Constitucional dictó auto, teniendo por personados en los presentes autos de amparo al licenciado Mario José Cruz Rosales, a los licenciados Jesús del Carmen Blanco Sevilla, Róger Arteaga Cano y Mario A Ruiz Poveda, en sus referidas calidades, a la licenciada Georgina del Socorro Carballo Quintana, en su carácter de Procuradora Constitucional y de lo Contencioso Administrativo, y como Delegada de la Procuraduría General de la República, al doctor Constantino Salvador Tablada Mendoza, en su carácter de Delegado de la Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, respectivamente, con base en el artículo 42 de la Ley de Amparo vigente, y se les concede la intervención de ley correspondiente Habiendo rendido el informe los funcionarios recurridos ante esta superioridad, se pasa el presente Recurso de Amparo a la Sala para su estudio y resolución

#### V

A las diez y cuarenta y cinco minutos de la mañana, del uno de febrero del dos mil cinco, la SALA DE LO CONSTITUCIONAL dictó la Sentencia No 5, resolviendo en su POR TANTO. *“I - HA LUGAR AL RECURSO DE AMPARO interpuesto por el licenciado MARIO JOSÉ CRUZ ROSALES, en su calidad de Apoderado Especial de la Entidad denominada Grupo Khatib, Sociedad Anónima, conforme Escritura número veintitrés, Poder Especial de Interposición de Recurso de Amparo, autorizada a las diez y cinco minutos de la mañana, del catorce de octubre del dos mil cuatro, ante el Oficio del Notario Iván Antonio Matamoros Montenegro Recurso de Amparo que interpone en contra de los funcionarios ingeniero MARIO A RUIZ POVEDA, en su calidad de Administrador de Rentas de Linda Vista, de la Dirección General de Ingresos, licenciado RÓGER ARTEAGA CANO, Titular de la Dirección General de Ingresos, por haber dictado la Resolución Administrativa No ARLV-RES-REP-033-10/2004, de que se ha hecho mérito II - En consecuencia, conforme el Decreto No 31-90 “Régimen de Retención del IR”, y su reforma el Acuerdo Ministerial No 18-93, “Tasa de Retención del IR al 1%”, téngase como bien enterado ante la Dirección General de Impuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el uno por ciento (1%) efectuado por el recurrente relativo al Impuesto Sobre la Renta, por Ganancia Ocasional o Renta Ocasional III - De conformidad con el artículo 21 de la Ley de Amparo; 5 y 27 numeral 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, corresponde a la Corte Suprema de Justicia en Pleno declarar la inconstitucionalidad en el caso concreto del Decreto No*

46-2003, *Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, en su artículo 81 numeral 4, en uso de su facultad de control de la constitucionalidad indirecto o difuso y el Estado de Derecho, en consecuencia elévese la presente resolución a conocimiento del Pleno de este Supremo Tribunal para los efectos de ley Cópiese y Notifíquese*” Sentencia debidamente notificada Por escrito presentado a las nueve y doce minutos de la mañana, del dieciocho de febrero del dos mil cinco, el licenciado Róger Arteaga Cano, Director General de Ingresos pidió aclaración de la sentencia, reiterando los conceptos expuestos por el mismo funcionario recurrido al rendir su Informe En escrito de las nueve y cuarenta y tres minutos de la mañana, del dieciocho de febrero del dos mil cinco, el licenciado Róger Arteaga Cano, en su referida calidad, pide la intervención de ley y audiencia para ejercer el derecho a la defensa A las diez de la mañana, del veintitrés de febrero del dos mil cinco, esta Sala de lo Constitucional dictó auto, mandando a oír a la parte contraria dentro del término de veinticuatro horas, de la solicitud de aclaración del licenciado Róger Arteaga Cano, para que alegue lo que tenga a bien, asimismo se ordena entregar fotocopia certificada de la sentencia y del escrito de referencia Rola escrito de contestación de la Solicitud de Aclaración del recurrente, presentada por el licenciado Mario Cruz Rosales a las ocho y diez minutos de la mañana, del dos de marzo del dos mil cinco Por escrito presentado a las once y diez minutos de la mañana, del veinticinco de febrero del dos mil cinco, el licenciado Róger Arteaga Cano pide Certificación de la Sentencia No 5 A las once y diez minutos de la mañana, del dos de marzo del dos mil cinco, dictó auto esta Sala de lo Constitucional, ordenando librar Certificación de la Sentencia a costas del interesado. Rola escrito presentado a las dos y diez minutos de la tarde, del cinco de abril del licenciado Ismat Tarek Khatib Shihab en su calidad de Apoderado Generalísimo de la Sociedad Anónima “Grupo Khatib”, solicitando Certificación de la Sentencia No 5 dictada a las diez y cuarenta y cinco minutos de la mañana, del uno de febrero del dos mil cinco A las diez y cuarenta y cinco minutos de la mañana, del catorce marzo del dos mil cinco, ESTA SALA DE LO CONSTITUCIONAL dictó la SENTENCIA No 39, declarando sin lugar la ACLARACIÓN SOLICITADA Rola Carta del quince de abril del dos mil cinco, sin presentado, ni recibido, dirigida al doctor Francisco Rosales Argüello, en su calidad de Presidente de la Sala de lo Constitucional, por el Director General de Ingresos, licenciado Róger Arteaga Cano, solicitando audiencia con los honorables Magistrados de la Sala de lo Constitucional. A las nueve de la mañana, del veintiséis de abril del dos mil cinco, esta Sala de lo Constitucional proveyó: Librara Certificación de la referida Sentencia No 5, y ha lugar a la audiencia solicitada por el licenciado Róger Arteaga Cano, Directos General de Ingresos, en su escrito del quince de abril del dos mil cinco (Sic), para que manifieste lo que tenga a bien, en relación a la Sentencia No 5 de referencia En escrito presentado a las nueve y veinticinco minutos de la mañana, del veinticinco de abril del dos mil cinco, el licenciado Mario José Cruz Rosales pide se le libre Certificación de la Sentencia a sus costas. En escrito presentado a las nueve y catorce minutos de la mañana, del veintinueve de abril del dos mil cinco, el apoderado de la parte recurrente, licenciado Mario Cruz Rosales, pide se le de intervención en la audiencia concedida al licenciado Róger Arteaga Cano, Director General de Ingresos. A las tres y dieciocho minutos de la tarde, del veinte de mayo del dos mil cinco, esta Sala de lo Constitucional dictó auto elevándola la presente Resolución al Pleno de la Corte Suprema de Justicia, para su conocimiento y resolución Auto notificado los días veintiséis y treinta y uno de mayo del dos mil cinco



## CONSIDERANDO

### I

Nuestra Constitución Política, no sólo establece derechos, deberes, principios y garantías fundamentales a favor de las personas y los ciudadanos, sino que contempla un sistema de recursos directos e indirectos, que tienen como objetivo mantener y restablecer en todo momento la supremacía de la Constitución Política, como Norma Fundamental y Suprema, frente a las demás Leyes, Reglamentos, Decretos y cualquier Acto Administrativo General o Concreto que pretenda vulnerarla, esto es lo que en doctrina se denomina Control Constitucional. Así la Constitución Política de 1987, dedicó el Capítulo II, del Título X, artículos 187 al 190, inclusive, al Control Constitucional, sin obviar el artículo 45 como un Derecho Individual, medios de Controles Constitucionales regulados en una Ley de Rango Constitucional, como es la Ley No 49, Ley de Amparo, del 20 de diciembre de 1988, publicada en La Gaceta, Diario Oficial, No. 241. Efectivamente, estos medios de Control Constitucional tienen como finalidad mantener y restablecer las garantías constitucionales, sin mayor formalidad que los exigidos por la Constitución Política y la Ley de Amparo. En el Derecho Constitucional, existen dos Sistemas de Control a saber. *El Sistema Concentrado o Europeo*, también conocido como modelo austríaco inspirado en la creación teórica de Hans Kelsen, supone que el Control de la Constitucionalidad de las leyes y actos gubernamentales reside exclusivamente en un órgano ad – hoc y autónomo, el Tribunal (o Corte) Constitucional, especialmente creado para estos efectos. Es un control principal y abstracto de la constitucionalidad de una ley o norma, pues el caso se motiva en una acción judicial directa y exclusivamente encaminada a ese propósito, (en vez de suscitarse en el marco de un proceso judicial cualquiera, dirigido a otro propósito central), por lo que la resolución que establece la inconstitucionalidad tiene carácter constitutivo, acarrea la anulación y derogación de la norma para el futuro (efecto ex nunc), siendo los efectos de su sentencia generales o erga omnes. Por otra parte existe el *Sistema “Difuso o modelo americano”*, es aquel donde el Control de la Constitucionalidad es ejercido por todos los jueces y tribunales judiciales del país; se le conoce como “*sistema de revisión judicial*” (judicial review), y surgió en Estado Unidos de Norteamérica, a partir del precedente establecido por el Juez Marshall y la Suprema Corte en el caso Marbury Vs Madison en 1803. Tiene como fundamento la supremacía de la Constitución Política, cuya vigencia efectiva impone a todo juez, en cualquier tipo de proceso judicial, el deber de preferir la Norma Constitucional e inaplicar en el caso concreto cualquier ley o disposición que la vulnere o contradiga; estas normas son consideradas nulas por inconstitucionalidad y, como tales, deben ser dejadas de lado para la resolución del caso particular objeto de juzgamiento. Sin embargo, tales sistemas no son del todo cerrados y han sido permiados en muchos casos el uno por el otro, desembocando en un *Sistema Mixto*, en el que se le ha agregado al Control Difuso el Sistema Concentrado, radicado en unos casos en la Corte Suprema, y otros en Tribunales Constitucionales, funcionando ambos simultáneamente. De tal forma que, nuestro ordenamiento jurídico no es ajeno a dichos sistema, y con toda seguridad podemos afirmar que se configura como un *Sistema de Control Constitucional Mixto*, donde coexisten el Control Concentrado o Directo, y el Control Difuso o Indirecto. En el primer caso, *Control Concentrado o Directo*, se ejerce a través del Recurso por Inconstitucionalidad, dentro del término de sesenta días de haber entrado en vigencia la ley, decreto, reglamento o acto normativo, según lo establece el artículo 10 de la Ley de Amparo vigente, teniendo como objeto resolver exclusivamente la inconstitucionalidad de una norma o disposición, sin entrar a resolver un caso particular, y de llegar a

determinarse, tiene efectos ex nunc Y *El Control Difuso o Indirecto*, que opera cuando un órgano jurisdiccional individual o colegiado, de oficio o a petición de parte, determina que una norma de cuya validez depende el fallo tiene roce con la Constitución Política, denominado por la Ley de Amparo, en el Capítulo IV, Arto. 20 y siguiente, como *Inconstitucionalidad en Casos Concretos*, y en la doctrina como Control Difuso o Indirecto de la Ley; el cual plantea la posibilidad de alegatos y declaraciones de inconstitucionalidad, en ancas del Recurso de Casación y de Amparo propiamente dicha, o cuando por sentencia, en los casos que no hay casación, se hubiere resuelto un asunto con declaración expresa de inconstitucionalidad de alguna ley, decreto –ley, decreto o reglamento, el Juez o Tribunal en su caso deberá remitir su resolución a la Corte Suprema de Justicia El Sistema Mixto (Control Concentrado y Control Difuso), nos hacen comprender que no existe posibilidad de omisión que permita la impunidad, o anular la Supremacía Constitucional por medio de una norma preconstitucional o postconstitucional (Ver Sentencia de CORTE PLENA No 69, de la 1 45 p m, del 23 de septiembre de 2004, Cons I, Sentencia No 5, SALA DE LO CONSTITUCIONAL de las 10:45 a m, del 1 de febrero del 2005, Cons X, y Sentencia de CORTE PLENA No 15 RECURSO INNOMINADO, de las 12 00 m, del 29 de marzo del 2005, Cons I)

## II

Siendo nuestro Sistema de Control Constitucional Mixto, la Ley No 260, Ley Orgánica del Poder Judicial, (L O P J), publicada en La Gaceta, Diario Oficial, No. 137 del 23 de julio de 1998, vigente, en su artículo 5, de manera expresa dispone: “*Cuando en un caso sometido para su conocimiento, la Autoridad Judicial considere en su sentencia que una norma, de cuya validez depende el fallo, es contraria a la Constitución Política, debe declarar su inaplicabilidad para el caso concreto En caso que una de las partes, haya alegado la inconstitucionalidad de una norma, la autoridad judicial deberá pronunciarse necesariamente sobre el punto, acogiendo o rechazando la pretensión Cuando no hubiere casación y por sentencia firma hubiese sido resuelto un asunto con declaración expresa de inconstitucionalidad de alguna ley, decreto o reglamento, la Autoridad Judicial en su caso, deberá remitir su resolución a la Corte Suprema de Justicia Si la Corte Suprema de Justicia ratifica esa resolución inconstitucional de la ley, decreto o reglamento, procederá a declarar su inaplicabilidad para todos los casos similares, de conformidad con la Ley de Amparo*” Conforme el artículo 27 numeral 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, corresponde a la Corte Suprema de Justicia en Pleno, “La ratificación o no de la declaración de inconstitucionalidad, declarada por sentencia firme en caso concreto, de conformidad con la Ley de Amparo y sin perjuicio de la cosa juzgada material en dicho caso” De las anteriores disposiciones se desprenden cuatro características a saber. 1 - De Oficio o a petición de parte cualquier Autoridad Judicial (lato sensu) puede declarar la inaplicabilidad de una norma preconstitucional o postconstitucional para el caso concreto, 2 - No puede declararse inaplicable una norma ajena al caso a resolver, sino sólo aquella norma de cuya validez depende el fallo, esto es que sea imprescindible y determinante para resolver el mismo, 3 - Cuando una de las partes alegue la inconstitucionalidad de una norma, obligatoriamente el judicial debe pronunciarse acogiendo o rechazando la pretensión, y 4 - Corresponde de manera indelegable a la Corte Suprema de Justicia RATIFICAR o no la inconstitucionalidad, de manera incidental pues el objeto central es otro, en caso de aceptar la inconstitucionalidad debe declarar su inaplicabilidad para todos los casos similares (Sentencia de CORTE PLENA No 69, de la 1 45 p.m, del 23 de noviembre del 2004, Cons II, Sentencia de SALA DE LO CONSTITUCIONAL No 5, de las

10.45 a m., del 1 de febrero del 2005, Cons. X; y Sentencia No 15 RECURSO INNOMINADO, de las 12 00 m., del 29 de marzo del 2005, Cons. II). En el presente caso, el Recurso de Amparo fue interpuesto por el licenciado MARIO JOSÉ CRUZ ROSALES, en su calidad de Apoderado Especial de la Entidad denominada “Grupo Khatib, Sociedad Anónima”, EN CONTRA de los funcionarios ingeniero MARIO A. RUIZ POVEDA, en su calidad de Administrador de Rentas de Linda Vista, de la Dirección General de Ingresos; y del licenciado RÓGER ARTEAGA CANO, Titular de la Dirección General de Ingresos, por haber dictado la Resolución Administrativa No. ARLV-RES-REP-033-10/2004, emitida por el primero, y orientada a aplicar por el segundo, respectivamente. El fundamento del Recurso de Amparo consistió en que su representada “GRUPO KHATIB S A.” se presentó ante la Administración de Rentas de Linda Vista para efectuar el pago de Impuesto sobre la Renta por concepto de transmisión de un inmueble propiedad de su mandante ascendiendo a la suma de ciento sesenta y cinco mil ochocientos noventa córdobas con 78/100 (C\$ 165,890 78) equivalente al uno por ciento (1%), según autorización de la misma Administración de Rentas, que ante tal circunstancia se procedió a inscribir la propiedad sin ninguna dificultad, sin embargo posteriormente la Dirección de Rentas de Linda Vista le envió Acta de Reparó basado en que no se efectuó el pago del cuatro por ciento (4%), todo en Resolución de Reparó No ARLV-RES-REP-033-10/2004, mediante la cual se dispone la aplicación de un cobro y una multa. Que según el ingeniero Mario A. Ruiz Poveda, Administrador de Renta de Linda Vista, de la Dirección General de Ingresos emitió su Resolución de Reparó basado en el Decreto Presidencial No 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, Título II, Capítulo VI, artículos 79 y 81 numeral 4, y Decreto No 713, Legislación Tributaria Común, artículos 21 -100. Agrega el recurrente, que el Presidente de la República no tiene competencia para emitir un Reglamento, como es el Decreto No. 46-2003, en donde en sus partes no conducentes artículos 79 y 81 numeral 4, crea o establece el 4% de impuesto por concepto de transmisión de bienes inmuebles, en consecuencia no puede el administrador de rentas recurrido aplicar dicho Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal por no ser competencia del Presidente de la República crear *Tributos*, facultad privativa de la Honorable Asamblea Nacional, pues según el artículo 138 Cn, sólo ésta puede crear, modificar, o extinguir impuestos, tributos, tasas etc., a través de una ley, pero nunca el Poder Ejecutivo mediante Reglamentos, como es el Decreto No. 46-2003. Dichos funcionarios violan el Principio de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2 Cn), el Principio de Legalidad e Interdicción de la Arbitrariedad y el Principio de Jerarquía Normativa (artículos 27, 32, 114, 130, 138, 160, 150, 182, y 183 Cn), por cuanto, según el recurrente, la Administración Pública debe aplicar la Constitución Política y las Leyes, sobre todo en casos como el de marra, que se trata de *materia tributaria* y existe por tanto *reserva de ley conforme los artículos 114 y 138 numeral 27 Cn*. Que la Resolución de Reparó y el Reglamento recurrido ocasionan irreparables perjuicios económicos a su representada, generando grave violaciones al marco Constitucional, como es la aplicación del impuesto del cuatro por ciento (4%), a través de un Reglamento por Decreto Ejecutivo y no dentro de la Ley de Equidad Fiscal, cometiendo una injerencia arbitraria en la economía y lesión de sus vidas privadas y la de todos los Nicaragüenses, tratando de obligarlos a hacer lo que la Ley y la Constitución Política no manda; que en todo caso si se omitió incorporar las tasas o tributos del cuatro por ciento (4%) del impuesto de la renta en concepto de ganancias ocasionales en la Ley de Equidad Fiscal, nunca el Poder Ejecutivo en la Persona del Presidente de la República a través de un Reglamento podía invadir facultades para subsanar la omisión de no haber incorporado expresamente en la Ley de Equidad Fiscal el referido cuatro por ciento (4%) de impuesto de la renta en

concepto de ganancias ocasionales y transmisión de bienes inmuebles. En consecuencia, argumentó el recurrente que los referidos funcionarios recurridos han violado los siguientes preceptos constitucionales. artículos 5 inciso 1 y 4, 25 numeral 2, 27 y 104; 32, 46 y 182, 44, 48, 57, 99 inciso 4, 114, 115, 130, 138, 160 y 183, todos de la Constitución Política, así como el artículo 23 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre. Por lo expuesto el recurrente pide y alega la INCONSTITUCIONALIDAD EN EL CASO CONCRETO conforme el artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y el artículo 20 de la Ley de Amparo, del Decreto No 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, emitido por el Presidente de la República, ingeniero Enrique Bolaños Geyer, el dos de junio del dos mil tres, y publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No 109 y 110 del 12 y 13 de junio del 2003, respectivamente, en donde en apariencia de Reglamentar, simulando establecer el pago del cuatro por ciento (4%) del impuesto de la renta en la transmisión de bienes inmuebles y demás bienes sujetos a registros, invadiendo la competencia de la Asamblea Nacional como único Poder del Estado con facultad para crear, modificar y extinguir impuestos, tributos y otras cargas fiscales, y el Poder Ejecutivo ha empleado una vía incorrecta para tratar de subsanar lo que no se relacionó expresamente en la Ley de Equidad Fiscal (Ley No 453), en lo conducente el recurrente pide se declare la inconstitucionalidad de los artículos 79 y 81 del Decreto No 46-2003 emitido por el Presidente de la República

### III

Sobre la Inconstitucionalidad en el Caso Concreto o Cuestión de Inconstitucionalidad, el Profesor de Derecho Constitucional de la Universidad Carlos III de Madrid, Pablo Pérez Tremps, nos explica “El Segundo mecanismo a través del cual puede controlarse la constitucionalidad de las normas con fuerza de ley es la *cuestión de inconstitucionalidad*, que en cierto sentido aparece como complemento del Recurso por Inconstitucionalidad. *Procesalmente, se trata de una cuestión incidental que cualquier órgano jurisdiccional puede someter ante el Tribunal Constitucional* respecto de las normas con fuerza de ley y *por cualquier posible infracción de la Constitución*. Así, *se diferencian dos procedimientos distintos*, el que se lleva a cabo ante el órgano judicial y en el que surge la duda de constitucionalidad (proceso a quo), y el que se sustancia ante el Tribunal Constitucional, en el que se debate exclusivamente sobre la adecuación o no a la Constitución de la norma cuestionada (proceso ad quem). La cuestión de inconstitucionalidad puede plantearla cualquier órgano judicial, bien de oficio, bien a instancia de parte. . Conviene destacar, asimismo que la LOTC (Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), establece la posibilidad de que sea el propio Tribunal Constitucional el que suscite cuestiones de inconstitucionalidad, las denominadas <AUTOCUESTIONES> o <CUESTIONES INTERNAS>. Existen dos supuestos legales de Autocuestiones. Por una parte, las Salas del Tribunal Constitucional, al conocer el Recurso de Amparo, si entienden que la lesión de un derecho fundamental procede de una norma con fuerza de ley, deben plantear la cuestión de inconstitucionalidad al Pleno para que en proceso distinto, se pronuncie sobre dicha cuestión (Luis Aguiar de Luque, Pablo Pérez Tremps et al, Veinte Años de Jurisdicción Constitucional en España, Ed tirant lo blanch, Valencia 2002, pág 44). Por otra parte el Tribunal Constitucional más antiguo, y el que, en cierto modo ha creado el modelo en el que se inspiran los demás Tribunales instituidos en Europa, esto es el Tribunal Constitucional Austriaco, a iniciativa de Hans Kelsen “previó que el Tribunal podía recurrir de oficio la constitucionalidad de una ley si ésta había de servir de base a una de sus sentencias. Desde su origen, al Tribunal se le ha reconocido la facultad de



examinar de oficio la constitucionalidad de una ley cuando esta debe servir de base a una de sus decisiones, y tiene dudas sobre su constitucionalidad. Una Ley puede ser la base de una sentencia del Tribunal, ya sea inmediata o mediatamente. *Inmediatamente* si debe aplicarse al caso pendiente ante el Tribunal, con independencia de cuál sea este título. jurisdicción administrativa especial, tribunal de conflictos, tribunal electoral o jurisdicción represiva. *Mediatamente*, cuando la solución del asunto que constituya el objeto inmediato del debate – regularidad de un acto administrativo o de una persona general – depende de la validez de la norma superior sobre la que reposa. Tal es, por ejemplo, el caso de un particular que pretende que un fallo administrativo viola sus derechos constitucionalmente garantizados, porque se ha ejecutado según una ley inconstitucional, o cuando se considera irregular un reglamento por haberse basado en una ley inconstitucional” (Louis Favoreu, Los Tribunales Constitucionales, Ed. Ariel, S A, Barcelona, 1994, pág 54). Como vimos, nuestro Sistema de Justicia Constitucional, no está al margen de los grandes sistemas, sino que comparte muchas de sus instituciones, configurándose como un Sistema Mixto, tratándose de manera similar la Inconstitucionalidad en el caso Concreto y la Cuestión de Inconstitucionalidad (Véase Sentencia No. 69, de CORTE PLENA, dictada a la 1 45 p m, del 23 de septiembre de 2004, Cons III). EN CONSECUENCIA, de conformidad con los artículos 20 de la Ley de Amparo, 5 y 27 numeral 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, ESTA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA ratifica y acoge como suyo todos y cada uno de los CRITERIOS Y CONSIDERACIONES emitidos por la SALA DE LO CONSTITUCIONAL en la Sentencia No. 5, dictada a las diez y cuarenta y cinco minutos de la mañana, del uno de febrero del dos mil cinco, y que en lo conducente dijo PRIMERO “HABIENDO recogido los principales argumentos dados por el recurrente y por los funcionarios recurridos, corresponde a esta HONORABLE SALA DE LO CONSTITUCIONAL, examinar detalladamente si se ha violado o no la Constitución Política, y con ello los Principios de Legalidad en General, Principio de Legalidad Tributaria, Principio de Seguridad Jurídica, Principio de Interdicción de la Arbitrariedad, y Principio de Jerarquía Normativa. De capital importancia cabe señalar que la Constitución Política de la República, de manera categórica contiene Las Garantías Tributarias, El Principio de Legalidad Tributaria, y El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria en sus artículos 114 Cn., vigente que se lee. “Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio ..”, y 115 Cn, que dice: “Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuesto que previamente no estén establecidos en una Ley”. Ahora bien, corresponde examinar en la Ley Ordinaria si el Impuesto Sobre la Renta Ocasional corresponde al uno por ciento (1%) como lo considera el recurrente, o al cuatro por ciento (4%) como lo argumentan los funcionarios recurridos. La Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta, Diario Oficial, No 82 del 6 de mayo del 2003, tiene como objeto adecuar el régimen fiscal nacional a los principios de generalidad, neutralidad y equidad de los tributos; así como disminuir los sesgos anti – exportadores, facilitar las inversiones y fortalecer las instituciones encargadas de recaudar todos los tributos (artículo 1). Por lo que hace al caso planteado la Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal, en su artículo 3 y siguiente crea y regula el Impuesto Sobre la Renta (IR), en el artículo 36 y siguiente el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en el artículo 68 y siguiente se crea y regula el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), y en el artículo 92 y siguiente el Impuesto de Timbres Fiscales (ITF), entre otras

regulaciones de carácter fiscal Por lo que hace a la Renta Ocasional objeto del presente Recurso de Amparo e Inconstitucionalidad en el Caso Concreto, está regulado en el artículo 6 de la Ley No 453 que dice “RENTA OCASIONAL: *Será considerado como aumento de renta, la renta ocasional obtenida por la enajenación, permuta, remate, dación o adjudicación en pago, fideicomiso o cualquier otra forma legal de que se disponga de bienes muebles o inmuebles, acciones o participaciones de sociedades y derechos intangibles También se considerarán como aumento de renta, los beneficios provenientes de las herencias, los legados y las donaciones, así como de las loterías, los premios, las rifas y similares. La Renta Ocasional y beneficios descritos en los párrafos anteriores están sujetos a retención en la fuente o a pagos a cuenta del IR anual, en la oportunidad, forma y monto que determine el Poder Ejecutivo en el ramo de Hacienda*”, artículo 7 de la Ley 453 “REGULACIONES DE RENTA OCASIONAL *Para efecto de los dispuesto en el artículo anterior, se establecen las siguientes regulaciones 1) En el caso de la herencias, legados y donaciones por causa de muerte, la participación no se podrá inscribir en el Registro Público respectivo mientras no se hubiere efectuado el pago del IR, según se evidencie en el documento fiscal respectivo, 2) En las transferencias de bienes inmuebles, de vehículos automotores, naves, aeronaves y demás bienes sujetos a registro ante alguna oficina pública, el pago deberá hacerse antes de la inscripción en el Registro Público respectivo, sin cuyo requisito la oficina correspondiente no podrá realizarlo, 3) Cuando se trate de loterías, premios, rifas y similares, las personas naturales o jurídicas correspondientes, deberán retener el IR al momento de realizar el pago o entrega del mismo, 4) Para las demás rentas ocasionales no incluidas en los numerales anteriores, el Poder Ejecutivo en el ramo de Hacienda establecerá otras formas de retención*” En ninguna parte la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, establece que el impuesto a pagar sea del cuatro por ciento (4%), siendo el Decreto No 46-2003, Reglamento de la Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No 109 y 110, del 12 y 13 de junio del 2003, respectivamente, que lo contiene en su artículo 81 que se lee: “*Alícuotas El régimen de retención en la fuente a cuenta del IR, se aplicará en los actos y con las tasas siguientes numeral 4) Del 4% (cuatro por ciento) por ganancias ocasionales, en la transmisión o cesión de bienes inmuebles, de vehículos automóviles, naves, aeronaves y demás bienes sujetos a registro ante alguna oficina pública*” En este orden de ideas cabe aclarar que previo a las Reformas Constitucionales del año 1995, era facultad del Presidente de la República “Dictar decretos ejecutivos con fuerza de ley en materia de carácter fiscal y administrativo” (artículo 150 numeral 4 Constitución Política de 1987); así se dictó el Decreto No. 31-90, denominado “Régimen de Retención del Impuesto sobre la Renta”, publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No 149, del 6 de agosto de 1990, en el que se establece el régimen de retención en la fuente a cuenta del Impuesto sobre la Renta El 1% sobre trabajos de construcción y todas las demás compras de bienes, (artículo 1 literal a), y el 1% sobre alquileres y servicios en general que actualmente no sean objeto de la retención por concepto del impuesto sobre la renta (artículo 1 literal b) Posteriormente se dictó el Decreto No 16-92, Modificación a la Tasas de Retención en la Fuente a Cuenta del Impuesto sobre la Renta, publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No 40 del 28 de febrero de 1992, que en su artículo 1 dice “Modifica las tasas de retención en la fuente a cuenta del Impuesto sobre la Renta, establecidos en los incisos a) y b) del artículo 12 del *Decreto No 31-90* del 25 de julio de 1990, de la siguiente manera El 3% sobre todas las compras de bienes, trabajos de construcción, arrendamientos o alquileres y servicios recibidos en general En el año 1993, Considerando (I) Que es necesario unificar y reducir las tasas de retención en la fuente a cuenta del Impuesto sobre la Renta, Considerando (II) Que siendo conveniente

adecuar la tasa de retención en la fuente del IR, a la tasa de anticipos mensuales de ese mismo impuesto, y Considerando (III) Por cuanto la reducción de la tasa de retención en la fuente del IR, permitirá a las empresas y agentes económicos disponer de mayores recursos financieros líquidos para mejorar el flujo de capital de trabajo, lo cual sirve para facilitar un mayor volumen de actividad económica, bajo esas Consideraciones es dictado el Acuerdo Ministerial No. 18-93, publicado en La Gaceta, Diario Oficial, No. 210 del 5 de noviembre de 1993, disponiendo “Reducir al 1% las tasas de retención en la fuente, a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, establecidas en la Ley del IR y en los incisos a) y b) del artículo 1 del *Decreto No. 31-90* del 25 de julio de 1990 y sus reformas, en los siguientes casos: 1) Sobre todas las compras de bienes, 2) Trabajos de construcción, 3) Arrendamientos o alquileres, 4) Servicios en general, 5) Ganancias ocasionales, y 6) Dietas” Cabe aclarar que los incisos 5) y 6) fueron reformados mediante la Ley No. 257, Ley de Justicia Tributaria y Comercial, publicada en La Gaceta, Diario Oficial, No. 106 del 6 de junio de 1997; así como también *reiterar que al momento de dictar dicho Decreto No. 31-91 y el Acuerdo 18-93 el Poder Ejecutivo tenía plena facultad para dictar decretos en materia fiscal, según las voces del artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987* DE LO EXPUESTO SE INFIERE 1 - Que la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, dictada por la Honorable Asamblea Nacional no estableció el cuatro por ciento (4%) como Impuesto Sobre la Renta Ocasional, 2 - El cuatro por ciento (4%) como Impuesto Sobre la Renta Ocasional, lo aprobó el Poder Ejecutivo en el artículo 81 numeral 4 del Decreto No. 46-2003, atribuyéndose facultades privativas de la Honorable Asamblea Nacional, en abierta violación de los artículos 114, 115 y 138 numeral 27 Cn., 3 - Conforme el Decreto No. 31-90, debidamente reformado por el Decreto No. 16-92, y el Acuerdo Ministerial No. 18-93, el Impuesto Sobre la Renta Ocasional debe calcularse sobre el uno por ciento (1%), pues dichos Decretos y Acuerdos gozan de toda validez, toda vez que fueron dictados previo a las reformas constitucionales de 1995, cuando el Poder Ejecutivo compartía la facultad tributaria con la Asamblea Nacional conforme el artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987, además no fueron derogados por el artículo 125 de la Ley de Equidad Fiscal. En consecuencia, independientemente de las posteriores consideraciones que se realicen, esta Sala de lo Constitucional es del criterio que los funcionarios recurridos al imponer un impuesto que no ha sido establecida su incidencia, tipo impositivo, y carece de las garantías a los contribuyentes por la Asamblea Nacional, ha violado los artículos 114 y 115 Cn., (Principio de Legalidad Tributaria), y con ello los Principios de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2 Cn), Principio de Legalidad (32, 130, 160 y 183 Cn), así como el Principio de Jerarquía Normativa (artículo 129, 130 y 182 Cn) Los funcionarios públicos recurridos al aplicar el cuatro por ciento (4%) como Impuesto Sobre la Renta Ocasional, y no el 1% lesionan dichas Garantías Constitucionales, de manera deliberada desconocen lo prescrito en nuestra Constitución Política vigente que señala “Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad de crear, aprobar, modificar o suprimir tributos .” (Artículo 114 Cn), y la máxima constitucional contenida en el artículo 114 Cn. “El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una Ley” Razones suficientes para declarar con lugar el presente RECURSO DE AMPARO” (CONSIDERANDO VI).

#### IV

Esta Corte Suprema de Justicia RATIFICA el VI CONSIDERANDO que dice “Dejando sentado que los funcionarios recurridos han violado la Constitución Política, corresponde ahora referirnos de manera particular a las Garantías Constitucionales



violadas. La función financiera de nuestra Asamblea Nacional, para delimitar la estructura de los ingresos y gastos del Estado se concreta básicamente en dos actividades diferentes *La Función Tributaria* (capacidad de imponer tributos que graven los bienes e ingresos de los individuos reservada únicamente a la ley), y la *Función Presupuestaria* (previsión anual de los ingresos y autorización de los gastos públicos); ambas funciones sometidas al Principio de Legalidad (artículos 32, 112, 113, 114, 115, 130, 160 y 183 Cn), o de Reserva de Ley. La raíz general del Principio de Legalidad Tributaria, y por supuesto la Reserva de Ley, la encontramos en nuestra Constitución Política en los artículos 114, 115, y 138 numeral 27., los dos primeros ya citados, y el último que dice “Son Atribuciones de la Asamblea Nacional: 27) Crear, aprobar, modificar o suprimir Tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales”, dichos artículos establecen los lineamientos generales del Principio de Legalidad Tributaria. En su exposición los recurrentes señalan que los funcionarios recurridos se han excedido en sus atribuciones, y con ello violan el Principio de Legalidad Tributaria, y el Principio de Jerarquía Normativa, contenido en los artículos 129, 130, y en especial el artículo 182 Cn, que se lee “LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA ES LA CARTA FUNDAMENTAL DE LA REPÚBLICA, LAS DEMÁS LEYES ESTÁN SUBORDINADAS A ELLA. NO TENDRÁN VALOR ALGUNO LAS LEYES, TRATADOS, ORDENES O DISPOSICIONES QUE SE LE OPONGAN O ALTEREN”. Al respecto de manera conteste la doctrina constitucional refiere que el Principio de Jerarquía Normativa, es un principio estructural que constituye un elemento esencial para dotar al ordenamiento jurídico de seguridad jurídica. En su manifestación más general, el *principio de jerarquía normativa* significa que existen diversas categorías de normas jurídicas, cada una con un rango determinado, y que las mismas se relacionan jerárquicamente entre sí, de tal suerte que las de inferior nivel o rango, en ningún momento pueden contradecir a las de rango superior. Las normas que ostentan igual rango poseen en cambio, como es lógico, la misma fuerza normativa, mientras que finalmente, las normas de superior rango prevalecen en todo caso sobre las de rango inferior. Esta estructura jerarquizada tiene una forma piramidal cuya cúspide es la Constitución, Norma Suprema que se impone a todas las demás, y en cuyos restantes niveles se producen un número de normas cada vez mayor - Así un Decreto o Reglamento no puede modificar, reformar, o derogar lo establecido en una LEY, menos en aquellos casos de Reserva de Ley como es la aprobación, modificación, o derogación de Tributos, competencia exclusiva de la Asamblea Nacional (artículos 113 y 114 Cn), y la LEY carecerá de toda validez y rayará en inconstitucionalidad toda vez que se oponga a lo prescrito en la Constitución Política, como Norma Suprema de la República. De acuerdo con este principio, la Constitución Política se caracteriza por ser fuente del derecho y al mismo tiempo norma normarum, es decir disposición que regula la creación del resto de las fuentes del ordenamiento jurídico y su interrelación. Ya esta Corte Suprema de Justicia se ha referido al respecto “acertadamente explica el jurista vienes Hans Kelsen en su celebre obra “Teoría de la Pirámide Jurídica”, que las normas constitucionales están ubicadas en el vértice o cúspide de la pirámide y todas las demás disposiciones jurídicas que la integran deben encontrarse necesariamente subordinadas a las normas constitucionales” (Sentencia de Corte Plena No 113, de las diez de la mañana, del 21 de julio de 1992, Cons I), idea que muy bien describió el juez norteamericano John Marshall en el famoso caso Marbury Vs Madison en 1803, en el cual se forjaron dos pilares vigentes en el Derecho Constitucional de hoy. La Supremacía de la Constitución y el Control Constitucional. El respeto al Principio de Jerarquía Normativa es decisivo para determinar la validez de una norma, por cuanto una norma que contradiga a otra superior, no sólo no tiene fuerza normativa suficiente como para derogar ésta, sino que adolece de un vicio de validez ad origen, esto es una

norma contraria a derecho que no puede incorporarse de forma permanente al ordenamiento jurídico Tal es el caso de aquel Decreto dictado por el Poder Ejecutivo que reglamenta una materia reservada a la ley, como es la materia Presupuestaria y Tributaria, ó que al reglamentar esta última se excede en lo establecido en la Ley, de ser así dicho decreto carecerá de total validez y por tanto estará condenado a la inconstitucionalidad “*En relación con la Constitución Política esta consecuencia llega a su máximo alcance, puesto que su superior jerarquía se proyecta a todas las demás normas del ordenamiento jurídico, de tal forma que su infracción determina la validez o <inconstitucionalidad> o <ilegalidad constitucional> de la norma*” - (López Guerra Luis, Espín Eduardo, García Morillo Joaquín, Pérez Tremps Pablo, y Satrústegui Miguel, “Derecho Constitucional, Volumen I, El Ordenamiento Constitucional, Derechos y Deberes de los Ciudadanos”, tiran lo blanch, Valencia 1994 pág. 63) Así, de acuerdo a su *supremacía* la Norma Constituyente es el primer mandato del orden jurídico al que deben apegarse las normas constituidas para que sean válidas Cuando no sucede así, surge un conflicto entre las normas derivadas y la Constituyente que, por ser suprema prevalece sobre aquella. DE ESTA MANERA LOS ÓRGANOS DEL ESTADO QUE PRODUCEN Y APLICAN NORMAS SIEMPRE DEBEN FUNDARSE EN LA CONSTITUYENTE O EN LAS CONSTITUIDAS QUE DERIVAN DE AQUELLA, circunstancia que se traduce en la *fundamentabilidad* de la Constitución. Finalmente, *la inviolabilidad* es la cualidad que le permite a la Constitución Política continuar siendo la norma constituyente a pesar de que su eficacia se interrumpa por algún hecho que provoque su quebrantamiento A esto es lo que el profesor de Derecho Constitucional, Amparo y Garantías Individuales y Sociales de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, Enrique Sánchez Bringas, le denomina cualidades normativas de la Constitución Política Supremacía, Fundamentabilidad e Inviolabilidad de la Constitución (Enrique Sánchez Bringas, Derecho Constitucional, 4ª Ed PORRUA, México, pág 189, a la 197) (Véase también sobre la Jerarquía Normativa de la Constitución, a Ignacio de Otto, Derecho Constitucional, Sistema de Fuentes, ARIEL, 7ª reimpresión, Barcelona, España 1999, pág. 88) Efectivamente, nuestra Constitución Política deja clara su voluntad de ser la Ley Fundamental del ordenamiento jurídico, y ello se traduce en dos características 1) El Texto Constitucional ostenta un carácter de norma suprallegal en cuanto no puede ser alterado o reformado mediante los procedimientos ordinarios de creación o modificación de normas, sólo mediante los procedimientos señalados en los artículos 191 al 195 Cn 2) Pero además los preceptos constitucionales, no sólo no pueden ser alterados, sino contradichos, o ignorados, por la acción u omisión de los Poderes Públicos Finalmente, cabe hacer una última observación La Supremacía Normativa como un atributo de la Constitución Política establece ciertas *Limitaciones Formales*, en el sentido de que para adoptar una determinada decisión se requiere seguir un procedimiento específico, y sólo dentro de él tal decisión será válida, limitaciones formales que van de la mano con el Principio de Seguridad Jurídica. Y *Limitaciones de orden Material*, en el sentido que la Constitución Política establece un contenido intocable, como son las materias reservadas a la ley, incluso en algunos supuestos la Constitución Política disciplina una materia con cierto detalle, de tal manera que el ámbito de libertad del legislador es reducido Dentro de estas limitaciones formales tenemos a bien señalar. 1.- Los funcionarios públicos al aplicar las normas jurídicas en el caso concreto deben hacerlo conforme al Principio de Jerarquía Normativa, esto es, no pueden desatender las normas preexistentes, en el presente caso el Decreto No 31-90, con rango de ley conforme el artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987, modificado por el Acuerdo Ministerial No 18-93, y según el artículo 125 de la Ley de Equidad Fiscal no ha sido derogado, por lo que tiene plena vigencia, 2 - Si bien

es cierto el artículo 81 numeral 4 del Decreto No 46-2003, Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, se lee *“Alícuotas: El régimen de retención en la fuente a cuenta del IR, se aplicará en los actos y con las tasas siguientes: numeral 4) Del 4% (cuatro por ciento) por ganancias ocasionales, en la transmisión o cesión de bienes inmuebles, de vehículos automóviles, naves, aeronaves y demás bienes sujetos a registro ante alguna oficina pública”* También es cierto que es obligación del funcionario público ponderar y aplicar la normativa vigente constitucional, en este caso el Decreto No 31-90, modificado por el Acuerdo Ministerial No 18-93, aprobados en un contexto constitucional donde el Presidente de la República tenía la potestad para dictar decretos en materia fiscal, según las voces del artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987, y no una disposición con evidente vicio formal en su aprobación como es el artículo 81 numeral 4 del Decreto No 46-2003. Al no aplicar la norma vigente correspondiente los funcionarios públicos han violado no sólo los Principios de Jerarquía Normativa (artículo 129, 130, y 182 Cn), de que nos hemos referido, sino el Principio de Legalidad Tributaria (artículos 114, 115 y 138 numeral 27 Cn), el Principio de Seguridad Jurídica (artículo 25 numeral 2), y el Principio de Interdicción de la Arbitrariedad, éste último estrechamente ligado al Principio de Legalidad y de Seguridad Jurídica. Toda vez que los funcionarios recurridos han desatendido lo prescrito en el artículo 115 Cn, vigente que dice *“El Estado no obligará a pagar impuesto que previamente no estén establecidos en una Ley”* (Cons IV)

## V

Ratificamos el CONSIDERNADO VIII: *“Los funcionarios públicos recurridos al imponer un impuesto y una multa con base en un decreto que carece de legitimidad, y desconociendo la vigencia de la normativa vigente para el caso concreto, como ya señalamos han violado el Principio de Legalidad contenido en los artículos 32, 130, 160 y 183 Cn. En relación al Principio de Legalidad, cabe destacar lo que esta Sala de lo Constitucional, en reiteradas e ininterrumpidas jurisprudencia ha dejado establecido “Estima necesario dejar sentado, en base a la doctrina contemporánea que señala que ..el Control de la Legalidad se ha incorporado a la teleología del Juicio de Amparo desde que el Principio de Legalidad inherente a todo régimen de derecho, se erigió a la categoría de garantía constitucional. De ahí que cualquier acto de autoridad, independientemente de la materia en que se emita o del órgano estatal del que provenga, al no ajustarse o contravenir la Ley Secundaria que deba normarlo viola por modo concomitante dicha garantía, haciendo procedente el amparo ...”* Así lo ha expresado el Constitucionalista Ignacio Burgoa, (El Juicio de Amparo, Trigésima quinta Ed. PORRÚA, México 1999, pág 148) *de lo que se desprende que todo acto de un funcionario público debe estar apegado a lo establecido en la Constitución Política y a las Leyes de la Materia, ya que en caso contrario se violaría el Principio de Legalidad contenido en los artículos 32, 130, 160 y 183 de la Constitución Política* (Ver B J 1998, Sen 22, pág 67, 1999, Sent N° 1, de las ocho y treinta minutos de la mañana, del catorce de enero del mil novecientos noventa y nueve, 2000, Sent N° 140, de las tres y treinta minutos de la tarde, del tres de agosto del año 2000; Sent N° 52, de las doce y treinta minutos de la tarde, del veintiséis de febrero del año 2001, y Sentencia 108, de las 10 45 a m, del 20 de mayo del 2003, Cons IV)”

## VI

Ratificamos el CONSIDERANDO IX *“La Constitución vincula jurídicamente a todos los sujetos (públicos y privados) Esto supone una profunda innovación en relación con la noción clásica de la Constitución, según la cual la Norma Constitucional vincula*

exclusivamente a los Poderes Públicos; siendo a éstos a quienes se refiere la parte Orgánica de la Constitución que regula la composición, facultades y funcionamiento de los órganos constitucionales, o de relevancia constitucional como el Consejo Superior de la Contraloría General de la República, etc. Por ello la Constitución Política es precisamente, *la lex superior del ordenamiento jurídico, una lex que forma parte del mismo, pero ocupando su cúspide*. En este orden de ideas, tenemos a bien referirnos al Principio de Seguridad Jurídica y al Principio de Interdicción de la Arbitrariedad. Al respecto esta Corte Suprema de Justicia dijo *“La Seguridad Jurídica es por los demás un principio que tiene múltiples manifestaciones que se refuerza recíprocamente. Así, el Principio de Seguridad Jurídica vincula incluso al legislador, de tal forma que una regulación legal que cree una inseguridad jurídica insalvable para los destinatarios y aplicadores de la norma puede por ello ser declarada inconstitucional, y aunque lo normal sería que una tal disposición conculcase además otros preceptos constitucionales, basta una vulneración insubsanable del principio de seguridad jurídica para determinar su ilegitimidad”* (Derecho Constitucional, Volumen I, El Ordenamiento Constitucional Derechos y deberes de los ciudadanos; Luis López Guerra et al, tirant lo blanch, valencia 1994, pág 66) ( . ) El Constitucionalista Burgoa señala que *“A diferencia de la obligación estatal y autoritaria que se deriva de la relación jurídica que implican las demás garantías individuales, y que ostenta una naturaleza negativa en la generalidad de los casos, la que dimana de las garantías de seguridad jurídica es eminentemente positiva en términos generales, ya que se traduce, no en un mero respeto o en una abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo de todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuya observancia sea jurídicamente necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera del gobernado que esté destinado a realizar”* (Burgoa, Ignacio O, Las Garantías Individuales, Capítulo Séptimo, In Capiti) (Ver Sentencia No. 116, del 2 de junio del 2003, Cons IV, y Sentencia No 108, del 20 de mayo del 2003, Cons. V). Efectivamente los Gobernantes únicamente pueden ejercer las facultades que le señalan de manera taxativa la Constitución Política y la Leyes de la República, conforme el Principio Constitucional de Interdicción de la Arbitrariedad que rige a todos los Poderes del Estado, a diferencia de los Gobernados que sí pueden hacer y ejercer todo aquello que la ley no prohíba. Sobre este tema la doctrina refiere que *“Estrechamente relacionado con varios de los principios que ahora examinamos y, muy especialmente con los de Legalidad y de Seguridad Jurídica, está el Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos. Como su propio enunciado lo indica, el principio consagra la proscripción de toda actuación carente de justificación o arbitrariedad de los Poderes Públicos. A diferencia de los sujetos particulares, que pueden actuar libremente dentro del amplio marco que les fija el ordenamiento, los Poderes Públicos sólo pueden actuar en beneficio del interés público, cada uno en el ámbito de su propia competencia, de acuerdo con los procedimientos que la ley marca, y con respecto a los principios y valores constitucionales y legales... Es, en suma, la actuación conforme con el ordenamiento jurídico y, en primer lugar, con la Constitución y la ley, lo que permite excluir comportamientos arbitrarios a todos los Poderes Públicos. La prohibición de comportamientos arbitrarios incluye también, por supuesto al legislador, quien pese a ser el depositario de la soberanía, está sometido a la Constitución y no puede, en consecuencia, actuar de forma contraria a los principios y los valores constitucionales”* (Luis López Guerra et al, Ob Cit, pág. 72) (Ver Sentencia No 59, de las 10 45 p m., del 7 de mayo del 2004, Cons V)”



## VII

Ratificamos el CONSIDERANDO X “Ahora bien, por lo que hace a la Inconstitucionalidad en el Caso Concreto alegada por el recurrente, es notorio y no merece un estudio profundo determinar que el Presidente de la República al dictar el Decreto No 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, en su artículo 81 numeral 4, se ha excedido en sus atribuciones al modificar e imponer un *Tributo y una Multa* que la Honorable Asamblea Nacional no ha establecido conforme las facultades privativas que le confiere la Constitución Política de la República en sus artículos 113, 114 y 138 numeral 27 Cn. El Presidente de la República con el artículo 81 numeral 4, del Reglamentos de la Ley No 453, Ley de Equidad Fiscal, desconoce la existencia de la normativa que establece el impuesto y la multa del Impuesto de la Renta Ocasional, que es del uno por ciento (1%) según el Decreto No 31-90, dictado por el Presidente de la República cuando aún tenía facultades para dictar Decretos Ejecutivos con fuerza de ley, según el artículo 150 numeral 4 de la Constitución Política de 1987, y reformado por el Acuerdo Ministerial 18-93. Al respecto la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA es del criterio que el Presidente de la República tiene la potestad reglamentaria, es decir, la facultad de dictar normas generales cuya finalidad es desarrollar las leyes y facilitar su ejecución. Los Reglamentos que adoptan normalmente la forma de decretos, como en el presente caso, sirven por tanto para evitar al Poder Legislativo la imposible tarea de regular todos los detalles de la materia objeto de una ley. Sin embargo ello supone que los reglamentos no pueden ser contrarios a las leyes, pues existen precisamente para la ejecución de éstas. En lo conducente esta Corte Suprema de Justicia dijo *“que la facultad de elaborar las leyes corresponde en forma exclusiva al Poder Legislativo, sin embargo tanto la doctrina como el derecho positivo, están de acuerdo en que la facultad reglamentaria corresponde al Poder Ejecutivo, así lo establece nuestra Constitución en su arto. 150 inco 10); asimismo corresponde a ésta la facultad de emitir decretos y decretos-leyes, Arto 150 incos 4 y 7 Cn., entre otras formas, la potestad de mando se exterioriza por medio de Decretos y Acuerdos, ambos se manifiestan en forma escrita. El Decreto es pues, una decisión escrita del Poder Ejecutivo, por medio del cual se emiten reglas de derechos generales, abstractas e impersonales. Por lo tanto los reglamentos se emiten o dictan en forma de Decreto, por la misma razón cuando el Ejecutivo dicta leyes por delegación del Poder Legislativo, esos actos jurídicos se titulan o llaman Decretos-leyes”* (B J 1993, Sent. N°78, Cons II, pág. 135-137). También por Sentencia este Supremo Tribunal señaló que, *“Según la doctrina moderna del derecho administrativo este tipo de reglamentación otorgado por la Constitución al Poder Ejecutivo, y en este caso, específicamente al Presidente de la República, constituyen los llamados “Reglamentos subordinados o de ejecución”, que no son otros, según la doctrina los que emite el órgano ejecutivo en ejercicio de sus atribuciones constitucionales propias, con el objeto de hacer posible la aplicación y el cumplimiento de las leyes. Se les clasifica como reglamento de ejecución de acuerdo con el contenido, y también se les llama de subordinación, como forma de expresar la relación normativa –jerárquica que existe entre el reglamento y la ley. Estos reglamentos son normas secundarias que complementan la ley en su desarrollo particular, pero no la suplen mucho menos la limitan o rectifican (Manual de Derecho Administrativo, José Humberto Dromi). Esta facultad reglamentaria del Presidente de la República efectivamente está contenida en el arto 150 inco. 10 Cn., y no le da facultades de alterar el espíritu de la ley a través del reglamento, sino que esta actividad está limitada y encausada por la norma legal, no sólo debe por lo tanto, respetar la letra, sino también el espíritu de la ley, un reglamento que no respete esa limitación sería ilegal y por supuesto nulo como simple*

*consecuencia de prevalencia de la ley violada”, Cons II “No puede el Ejecutivo a través de un decreto reglamentario venir a reformar una ley dictada por la Asamblea Nacional”, y el Cons III, refiere a que el Ejecutivo puede reformar o derogar leyes, “sin que sea ésto un atentado en contra de la teoría de la división de Poderes establecida en el artículo 7 y 129 de nuestra Constitución Política, pero esto se da sólo extraordinariamente y en forma especial, cuando el mismo Poder Legislativo delega las facultades legislativa al Presidente de la República durante el período de receso de la Asamblea Nacional, teniendo dicha delegación los límites en la ley anual delegataria de la función legislativa ” (B J 1990, Sent N° 71, Cons II, III y IV, pág. 146) En cuanto a lo esgrimido por los recurrentes en este considerando podemos apreciar que efectivamente el Presidente de la República, desde la óptica doctrinal, legal y jurisprudencial, puede dictar decretos que busquen la reglamentación administrativa de una ley, lo que absolutamente no le está permitido de conformidad con el Art 138 numeral 1 Cn, y así lo ha sostenido esta Corte Suprema de Justicia, es alterar o modificar la sustancia y esencia de la ley base”*

### VIII

Sólo nos queda reiterar que nuestra Constitución Política en su artículo 182 reza “La Constitución Política es la carta fundamental de la República, las demás leyes están subordinadas a ella. No tendrán valor alguno las leyes, tratados, ordenes o disposiciones que se le opongan o alteren sus disposiciones”, este mismo concepto es reiterado en el artículo 5 de la Ley No 49, Ley de Amparo, que dice “Los Tribunales de Justicia observarán siempre el principio de que la Constitución Política prevalece sobre cualquier Ley o Tratado Internacional”; y el artículo 183 Cn, que reza. “Ningún Poder del Estado, Organismo de Gobierno o Funcionario Tendrá otra Autoridad, facultad o jurisdicción que las que les confiere la Constitución Política y las Leyes de la República” Dichos artículos encierran el Valor Normativo de la Constitución Política, del Principio de Legalidad y del Principio de Constitucionalidad frente a los Poderes del Estado Debemos hacer la siguiente precisión Por lo que hace al Poder Legislativo como órgano creador de leyes por antonomasia, el Principio de Legalidad opera de manera diferente con respecto al resto de Poderes del Estado En efecto, el Legislador es el representante del titular de la soberanía, y es quien en su nombre, elabora, reforma, deroga y aprueba leyes, incluso la misma Constitución Política, por ello su posición frente a la ley es sui géneris entre los Poderes Públicos Como ilustración cabe mencionar que la Ley Fundamental para la República Federal Alemana, del 23 de mayo de 1949, destaca esta diferencia en su artículo 20 numeral 3 que se lee: “*El Poder Legislativo estará vinculado al orden Constitucional y el Poder Ejecutivo y Judicial estarán sujetos a la ley y al derecho*” (Fuente Cincuenta Años de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán, Ed Konrad – Adenauer – Stiftung, 2003, pág 413 Texto Integro de la Ley Fundamental Alemana) Si bien el Poder Legislativo debe obediencia a las leyes que él mismo ha aprobado, a diferencia de los demás Poderes del Estado, rara vez está sometido directamente a los mandatos de una ley, pues las normas que regulan su actuación se encuentran en la propia Constitución Política, ó en su caso, y en desarrollo de ésta, en sus Reglamentos Internos Por consiguiente, el Legislador se encuentra sometido más que al Principio de Legalidad general, de manera especial al *Principio de Constitucionalidad*, esto es a la Supremacía Normativa de la Constitución Política sobre el Ordenamiento Jurídico y sobre los Poderes Públicos Al respecto Eduardo García de Enterría nos dice que. “*La técnica de atribuir a la Constitución el valor normativo superior, inmune a las Leyes ordinarias y más bien determinante de la validez de éstas, valor superior judicialmente tutelado, es la más importante creación,*

*con el sistema federal, del constitucionalismo norteamericano, y su gran innovación frente a la tradición inglesa de que surgió ( ) la vinculación normativa de la Constitución afecta a todos los ciudadanos y a todos los poderes públicos, sin excepción, y no sólo al Poder Legislativo como mandatos o instrucciones que a éste sólo cumplierse desarrollar, .. y entre los poderes públicos, a todos los Jueces y Tribunal y no sólo al Tribunal Constitucional” (Eduardo García de Enterría, La Constitución Como Norma Y El Tribunal Constitucional, Ed Civitas S A , 3ª Ed 1994, pág. 63). Indudablemente, la Norma Constituyente es el primer mandato del orden jurídico al que deben apegarse las normas constituidas para que sean válidas, entiéndanse estas Leyes Ordinarias, Tratados, Decretos, Disposiciones, Resoluciones o Reglamentos como en el presente caso. Cuando no sucede así, surge un conflicto entre normas derivadas y la Constituyente que, por ser suprema, prevalece sobre aquella. Por tanto, los órganos del Estado que producen y aplican las normas siempre deben fundarse en la Constituyente o en las Constituidas que derivan de aquella, circunstancia que se traduce en la Fundamentabilidad de la Constitución. Así la Constitución Política es la Carta Fundamental de la República, y establece las competencias de Orden Constitucional que tiene cada uno de los Poderes del Estado u Órganos de relevancia Constitucional como la Contraloría General de la República, de tal manera que en tanto y cuanto la Constitución Política no sea modificada de manera parcial o total. No puede el Poder Ejecutivo atribuirse materias reservadas a la Asamblea Nacional por la Constitución Política, como lo es la *Materia Tributaria*. Por lo que llegado el estado de resolver*

#### POR TANTO

De conformidad con todo lo expuesto, artículos 424, 426 y 436 Pr, artículos 32, 45, 114, 115, 130, 138 numeral 27., 150, 160, 182, 183 y 188 de la Constitución Política, artículos 3, 20, 21 y 22 de la Ley de Amparo vigente, artículo 5 y 27 numeral 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y demás disposiciones constitucionales y ordinarias citadas, los suscritos Magistrados de la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA RESUELVEN I - SE RATIFICA LA INCONSTITUCIONALIDAD EN EL CASO CONCRETO declarada en el POR TANTO III, de la Sentencia No. 5, dictada a las diez y cuarenta y cinco minutos de la mañana, del uno de febrero del dos mil cinco, de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley de Amparo, y 5 y 27 numeral 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial II - En consecuencia SE DECLARA INCONSTITUCIONAL EL DECRETO NO 46-2003, REGLAMENTO DE LA LEY DE EQUIDAD FISCAL, aprobado por el Presidente de la República, ingeniero Enrique Bolaños Geyer, el dos de junio del dos mil tres, y refrendado por el licenciado Eduardo Montealegre Rivas, entonces Ministro de Hacienda y Crédito Público, y publicado en La Gaceta, Diario Oficial, Nos 109 y 110 del 12 y 13 de junio del 2003, respectivamente, por lo que hace al numeral 4 del artículo 81 que reza “*Del 4% (cuatro por ciento) por ganancias ocasionales, en la transmisión o cesión de bienes inmuebles, de vehículos automóviles, naves, aeronaves y demás bienes sujetos a registro ante alguna oficina pública*”, por tanto este numeral carece de valor legal alguno, y por tanto es inaplicable para todos los casos de manera erga omnes, según las voces de los citados artículos 20, 21, 22 de la Ley de Amparo, y 5 y 27 numeral 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, así como cualquier otra disposición que dentro del referido Decreto No 46 -2003, reitere los conceptos del artículo 81 numeral 4.- III - Cópiese, notifíquese, envíese copia de esta resolución a los demás Poderes del Estado para su conocimiento y publíquese, IV.- Cúmplase lo aquí dispuesto al tenor de lo establecido en el artículo 167 Cn., que ordena “Los fallos y resoluciones de los Tribunales y Jueces son de



ineludible cumplimiento para las autoridades del Estado, las organizaciones y las personas naturales y jurídicas afectas”, y el artículo 150 numeral 16 Cn., que prescribe “Son atribuciones del Presidente de la República, las siguientes Proporcionar a los funcionarios del Poder Judicial el apoyo necesario para hacer efectivas sus providencias sin demora alguna” El Doctor Ivàn Escobar Fornos opina que de conformidad con lo establecido en la Ley de Equidad Fiscal la retención en la fuente a cuenta del Impuesto sobre la Renta por transacción de compra y venta es del 4% de conformidad con el Decreto 46-2003 “Reglamento de la Ley No 435 Ley de Equidad Fiscal”, que establece que el régimen de retenciones en la fuente, a cuenta del IR, se aplicará en los actos y con las tasas siguientes del 4% por ganancias ocasionales, en las transmisiones o cesión de bienes inmuebles Y siendo que la Ley de Equidad Fiscal en su artículo 143 ordena su Reglamentación, es en esta normativa donde se establece el correspondiente régimen de retenciones aplicable a este tipo de retención - Esta Sentencia está escrita en 17 hojas de papel bond tamaño legal con membrete de la Corte Suprema de Justicia y rubricadas por el Secretario de este Supremo Tribunal - Notifíquese -

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 45/1989  
(PLENO, DE 20 DE FEBRERO)**

Cuestión de Inconstitucionalidad núm 1837/1988

**Jurisdicción:** Constitucional

BOE 2 marzo 1989

**Ponente:** D Francisco Rubio Llorente

Cuestión de inconstitucionalidad acordada por el Pleno de este Tribunal en la Sentencia dictada el 10-11-1988 en relación con los arts 4, núm 2, 5, núm. 1 (regla primera), 7, núm 3, 23 (en relación con el 24, núm 7), 31, núm. 2 y 34, núms 3 y 6, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, de 27-12-1985 y con referencia a los arts 14, 18, 31 y 39 de la Constitución el Tribunal declara la inconstitucionalidad y nulidad, con los efectos que se indican, de determinados preceptos

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas principio de igualdad alcance: se predica respecto de la situación ante la Ley reguladora del impuesto de todos los sujetos del mismo y carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones de clase alguna. Compatibilidad con la progresividad del impuesto exigencia de que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto. Régimen de la «unidad familiar». sujeción conjunta y solidaria de todos sus miembros instrumento técnico constitucionalmente neutral y admisible en la medida en la que su utilización legislativa no lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto que son, naturalmente, los individuos y no el conjunto determinado por el legislador Límites trato diferenciado fundado en una razón que sea congruente con el fin de la norma y no incremento de la carga tributaria en relación con la que resultaría de adicionar las cuotas separadas que corresponderían a cada uno de los sujetos pasivos Pervivencia de una concepción histórica del impuesto como «impuesto de grupo» no adecuado a la realidad jurídica presente.

Declaración conjunta con acumulación de rentas mayor carga tributaria que la que pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta pero no integrado en una unidad de este género e incidencia del sistema sobre la división del trabajo en el seno del matrimonio y, en particular, sobre el acceso de los cónyuges al mercado de trabajo incompatibilidad con los mandatos constitucionales de protección de la familia e igualdad jurídica de los cónyuges en el matrimonio y vulneración del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar.

Responsabilidad solidaria de todos sus miembros respecto de la deuda tributaria única conexión con la obligación de declaración conjunta con acumulación de rentas: obligación cuyo contenido económico vulnera el derecho fundamental a la igualdad ante la Ley, en relación con el principio de capacidad económica, así como el mandato constitucional de protección a la familia

Deducciones no pueden ser tomadas en consideración como un posible instrumento de corrección del incremento de gravamen que resulta de la acumulación de rentas

Derecho fundamental a la igualdad ante la Ley vulneración, en los aspectos relativos a las excepciones de la deducción variable, a la responsabilidad solidaria de todos sus miembros respecto de la deuda tributaria única y a la omisión de incluir entre las excepciones al período de imposición y devengo en el año natural, el supuesto de constitución de la unidad familiar por matrimonio

Formulado voto particular a la presente resolución

El Pleno del Tribunal Constitucional compuesto por don Francisco Tomás y Valiente, Presidente, doña Gloria Begué Cantón, don Angel Latorre Segura, don Francisco Rubio Llorente, don Luis Díez-Picazo y Ponce de León, don Antonio Truyol Serra, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Carlos de la Vega Benayas, don Eugenio Díaz Eimil, don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer, don Jesús Leguina Villa y don Luis López Guerra, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm 1837/1988, acordada en la Sentencia dictada por el Pleno de este Tribunal el 10 de noviembre último (RTC 1988\209), en el recurso de amparo núm. 752/85, en relación con los arts 4 2, 5 1 (regla primera), 7 3, 23 (en relación con el 24 7), 31 2 y 34 3 y 6 de la Ley 44/1978 (RCL 1978\1936 y ApNDL 7176), teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985 (RCL 1985\3055 y ApNDL 2875) Han sido parte el Fiscal General del Estado y el Gobierno, representado por el Abogado del Estado Ha sido Ponente el Magistrado don Francisco Rubio Llorente, quien expresa el parecer del Tribunal.

## I. ANTECEDENTES

1. El Pleno de este Tribunal dictó, en el recurso de amparo 752/85, Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, concediendo el amparo solicitado frente a la Sentencia de la Sala Segunda de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona de 19 de junio de 1985 En la parte dispositiva de la Sentencia dictada en el recurso de amparo se decidió lo siguiente

«1.º Anular la Sentencia núm 495 de la Sala Segunda de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona, dictada el 19 de junio de 1985, en cuanto confirma la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Tarragona de 28 de octubre de 1983 que, desestimando la reclamación deducida por el recurrente contra la Inspección Provincial de Hacienda de 25 de mayo del mismo año, estimó correcta la imposición por la Inspección al recurrente y a su cónyuge de la acumulación de sus rentas en la declaración correspondiente al ejercicio de 1980

2 ° Reconocer al recurrente el derecho a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de haber contraído matrimonio y a hacer por separado su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1980

3.º Someter al Pleno la cuestión de inconstitucionalidad relativa a los arts 4 2, 5 1 (regla primera), 7 3, 23 (en relación con el 24.7), 31 2 y 34 3 y 6 de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, con referencia a los arts 14, 18, 31 y 39 de la Constitución.»

2. Mediante providencia del día 22 de noviembre, acordó el Pleno del Tribunal tener por formadas las actuaciones para sustanciar la cuestión de inconstitucionalidad relativa a los arts 4 2, 5 1 (regla primera), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31 2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con referencia a los arts. 14, 18, 31 y 39 de la Constitución. Se acordó, asimismo, dar traslado de las actuaciones que se han formado proviniendo la cuestión, conforme establece el art 37 2 de la LOTC (RCL 1979\2383 y ApNDL 13575), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días puedan personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimaren convenientes. Se dispuso, por último, la publicación de la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» para general conocimiento

3. Mediante escrito que tuvo entrada en el Registro de este Tribunal el día 12 de diciembre, presentó sus alegaciones el Fiscal General del Estado. En ellas, tras resumir los antecedentes del caso, comenzó por observar que la supuesta contradicción entre los preceptos de Ley cuestionados y lo dispuesto en el art. 18 1 de la Constitución no sería reconocible, pues lo alegado en su día por el demandante de amparo parece se habría de entender en términos de la reserva en favor del individuo frente a la participación que es propia del matrimonio, lo que no sería expresivo de la intimidad familiar, sino de los grados de la intimidad que deba existir entre los consortes, la cuestión que no puede situarse en el marco del art 18 de la Constitución. El problema es, más bien, si vulnera el derecho a la igualdad la aplicación a los contribuyentes casados de un régimen tributario especial basado en la acumulación de rentas, sin razón alguna que lo justifique y por el solo hecho de haber contraído matrimonio. Estima el Fiscal General del Estado que basta, a estos efectos, con trasladar los razonamientos contenidos en la STC 209/1988, razonamientos que llevaron entonces al Tribunal a concluir que el régimen establecido en la Ley 44/1978 genera un trato discriminatorio con respecto a los demás sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta y más concretamente los que viven en común, en ausencia de vínculo matrimonial, sin que este trato desigual aparezca justificado en aras de otro valor constitucionalmente protegido, como podría ser la protección a la familia que impone a los poderes públicos el art 39 1 C. E. Tras citar otros pasajes de la STC 209/1988, afirmó el Fiscal General del Estado que la acumulación de rendimientos e incrementos de patrimonio que el art 7.3 de la Ley 44/1978 impone a los integrantes de la unidad familiar definida en el art 5.1, con el normal resultado de un tipo impositivo más gravoso por mor de la progresividad, resulta, enunciado en los términos abstractos en que se manifiesta la Ley, desigual y, en la medida que carece de una razón que lo justifique, infringe el art 14 de la Constitución en relación con su art 31.1 y, en cuanto supone al mismo tiempo una penalización fiscal de la familia, «inobserva la prescripción que se contiene en el art

39 1 C E » Procede, por ello, declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los arts. 4 2, 5 1 (regla primera), 7 3, 31 2 y 34 3 y 6 de la Ley 44/1978, conclusión que hace innecesario -a juicio del Fiscal General del Estado- examinar si el art 23 de la Ley, en relación con el art 24 1 b) del mismo texto legal, puede ser contrario a la Constitución

4. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 12 de diciembre de 1988, presentó sus alegaciones el Abogado del Estado, en los términos que a continuación se resumen.

a) En lo relativo, en primer lugar, a las «condiciones procesales», a los «puntos que cabe estimar planteados» y al «orden para su examen», se observa por el Abogado del Estado que la promoción de una cuestión de inconstitucionalidad por el Pleno del Tribunal ante sí mismo [arts 10 k) y 55.2 de la LOTC] envuelve una diferencia de trámite en comparación con las cuestiones planteadas por los órganos judiciales, siendo de tener en cuenta que, en un procedimiento como el presente, las alegaciones formuladas en el recurso de amparo y la Sentencia que lo resolvió desempeñan una función procedimental análoga, respectivamente, a las alegaciones de las partes y del Fiscal en el incidente de planteamiento y al Auto de planteamiento regulados en los arts 163 de la Constitución y 35 2 de la LOTC. Por ello, las condiciones procesales de esta cuestión han de ser referidas a la STC 209/1988, resolución ésta de la que también se habrán de extraer los puntos de constitucionalidad concretamente planteados.

En cuanto a las condiciones procesales, se exponen sólo un par de precisiones. La primera, es que el art 24 7, citado en relación con el art 23, es un precepto, que como tal, desapareció en la reforma que la Ley 48/1985 hizo de la Ley 44/1978, pasando su contenido preceptivo a alojarse en el art 24 1 b) actual, cuya redacción no coincide con la de aquel art 24 7, por más que esa diferencia no tenga demasiada trascendencia para el problema planteado. La segunda precisión alude a los preceptos constitucionales citados al plantear la cuestión, observándose que, después de leída la STC 209/1988, no cabe duda de que las referencias a los arts 18, 31 y 39 de la Constitución se han de entender hechas al apartado primero de cada uno de estos preceptos, aunque más dudas suscita la «relevancia» del art 18.1 de la Constitución, pues la Sentencia de amparo menciona este precepto para rechazar su consideración, puesto que el recurrente lo adujo de manera intempestiva. No obstante, la alusión a la «intimidad económica conyugal» en el fundamento tercero de la Sentencia autoriza a inferir que la razón de las dudas no puede estar alejada de lo que el solicitante de amparo expuso en el apartado segundo de su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 1986.

Los puntos que, según el Abogado del Estado, plantea la STC 209/1988 son -por el orden en el que irán siendo abordados- los siguientes

1) En primer lugar, el efecto discriminatorio engendrado por el tratamiento tributario de la renta obtenida por personas integradas en unidades familiares. Los preceptos constitucionales relevantes son los arts 14, 31 1 y 39 1 de la Constitución en consideración conjunta o, al menos, en conexión. Los preceptos legales cuestionados son los arts 4 2, 5.1 (regla primera), 7 3, 31 2 y 34 3 y 6 de la Ley 44/1978.

2) El segundo problema es el originado en torno al art 18 1 de la Constitución, y consiste en si viola la «intimidad económica conyugal» el régimen de declaración conjunta del art 34 3 de la Ley 44/1978

3) El tercero y último punto se corresponde con el abordado en el fundamento jurídico undécimo de la Sentencia de amparo, esto es, si resulta o no discriminatorio (vulnerando los arts 14, 31 1 y 39 1 de la Constitución) que la celebración del matrimonio no determine un período impositivo inferior al año. Los preceptos por ello cuestionados son el art 23, en relación con el art 24 7 [24.1 b), tras la reforma de 1985] de la Ley 44/1978

b) En cuanto al efecto discriminatorio del tratamiento tributario de las unidades familiares, comienza el Abogado del Estado por citar y comentar las consideraciones en este punto expuestas por la STC 209/1988, observando, en primer lugar, que en el art 31 1 de la Constitución, y junto a los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, se consagra el principio de «sistematicidad», pues este precepto se refiere a un «sistema tributario justo», nota que puede tener relevancia para resolver la presente cuestión. Destaca, asimismo, el Abogado del Estado que la Sentencia de amparo constató que la finalidad objetiva de las reglas impositivas de la declaración conjunta descartaban el que la diferenciación en sí misma, haciendo abstracción de su concreta articulación normativa, pudiera tacharse, sin más, de arbitraria, consideración ésta que claramente expresa la inexistencia de una prohibición constitucional absoluta para establecer un tratamiento tributario diferenciado de las unidades de convivencia cotidiana que gocen de una cierta estabilidad. Ahora bien, como se expresó en el fundamento noveno de la Sentencia que se glosa, la existencia de una finalidad objetiva en la norma diferenciadora no es bastante a los efectos de apreciar su conformidad al principio constitucional de igualdad. En este fundamento -observa el Abogado del Estado- se lleva a cabo un control de proporcionalidad también, con ecos de nociones oriundas del constitucionalismo norteamericano, un examen de la inclusividad de los preceptos legales y de su corrección o incorrección desde la perspectiva constitucional. Este examen llevó a la conclusión de que las reglas aplicadas al solicitante de amparo excluían indebidamente ciertos supuestos de convivencia cotidiana establece de sujetos pasivos del impuesto (por ejemplo, hombre y mujer no casados que viven *more uxorio* o simplemente personas que comparten de manera estable una vivienda sin que entre ellas medie relación sexual alguna), incluyendo indebidamente, en cambio, determinados casos en los que, por razones principalmente laborales y de comunicaciones, algunos miembros de la unidad familiar no participan de las ventajas por razón de convivencia. En el fundamento jurídico décimo se viene a establecer un doble vínculo, positivo y negativo, para el legislador tributario, en atención al criterio constitucional de capacidad económica (art. 31 1). Esta capacidad, en primer lugar, debe ser efectiva o real, y el régimen concreto de acumulación de rentas de los cónyuges que regía en 1980 no satisfacía, esta exigencia, pues presumía *iuris et de iure* que el incremento de capacidad económica a resultas del matrimonio era exactamente igual al determinado por la suma de las rentas de uno y otro, aplicando la tarifa progresiva (los únicos elementos de personalización eran las deducciones general y por razón de matrimonio, al parecer insuficientes para alcanzar el umbral de personalización que exige el principio constitucional de capacidad económica). Observa el Abogado del Estado que un primer remedio de esta situación inconstitucional sería acudir, de nuevo, a una técnica del constitucionalismo americano, a la que quizá apunta el fundamento décimo de la Sentencia, consistente en hacer la norma «permeable al enervamiento» (*permeable to rebuttal*), «permeabilidad» que debiera, acaso, ser doble: para los cónyuges, que podrían demostrar que el incremento efectivo de su capacidad económica es menor que el presumido por el legislador, y para la Administración tributaria, a la que cabría probar que es mayor. Esta vía de solución puede provocar obvios y gravísimos problemas de



gestión tributaria, a los que difícilmente podría hacer frente en muchos años, o quizá nunca, nuestra Administración, debiendo tenerse en cuenta que la personalización, corolario de la igualdad y de la justicia tributaria, ha de ser compatible con la generalidad y con la eficacia de la gestión tributaria (arts. 31.1 y 103.1 de la Constitución). Una segunda solución es que el propio legislador establezca fórmulas personalizadas para determinar el aumento efectivo de la capacidad económica, fórmulas que han existido desde 1978 (deducciones del art. 13 de la Ley 44/1978), y que se han visto vigorizadas a partir de la reforma de 1985, especialmente mediante la llamada deducción variable [art. 29 B) de la Ley 44/1978, en la redacción que le dio la Ley 48/1985], que ha ido perfeccionándose progresivamente y que hoy incluye las rentas de trabajo personal dependiente y de actividades profesionales, artísticas y empresariales (art. 91 de la Ley 33/1987, de Presupuestos para 1988) (RCL 1987\2660). Esta deducción no existía en 1980, y de haber existido, podría haber servido, unida a otras deducciones, para eliminar el reproche que el fundamento jurídico décimo de la Sentencia que se comenta dirige al régimen de acumulación de rentas que regía en aquel año.

A partir de las consideraciones que preceden, inicia el Abogado del Estado el examen de las disposiciones de Ley cuestionadas por discriminatorias.

El art. 42 de la Ley 44/1978 establece la sujeción conjunta y solidaria al impuesto, como sujetos pasivos, de quienes se integran en una «unidad familiar», según la define el art. 51, ya se ha dicho que la Constitución no prohíbe al legislador establecer un régimen específico de tributación sobre la renta para quienes se integran en unidades de convivencia estables, de tal modo que este principio de sumisión conjunta y solidaria al impuesto no es contrario a los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución, y a esto se limita el art. 42 de la Ley, plasmando así una opción constitucionalmente legítima del legislador democrático. La única sombra de inconstitucionalidad afecta al adjetivo «familiar», que califica a «unidad», pero, sin duda, el adjetivo podría mantenerse si se interpreta que el régimen de las unidades familiares se debe extender a todos aquellos casos en que, no existiendo unidad familiar en sentido propio, exista una análoga situación de convivencia, con lo que la analogía no se utiliza para «extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible» (art. 24.1 de la Ley General Tributaria) (RCL 1963\2490 y NDL 15243), sino para aplicar un tratamiento tributario específico dentro de los términos del hecho imponible definido por el art. 3 de la Ley del Impuesto. Aun prescindiendo de este recurso a la analogía, no cabría reproche frente al art. 42 si otro precepto de la Ley (por ejemplo, el apartado 1 del art. 5 o un nuevo apartado que se introdujera en este artículo) declarara aplicable el régimen tributario de las unidades familiares a otras unidades estables de convivencia carentes de carácter familiar.

El art. 5.1, regla primera, es uno de los preceptos clave, pues es el que, al hablar de «cónyuges», basa la diferenciación de trato jurídico en el vínculo matrimonial. El remedio a esta inconstitucionalidad por discriminación no tiene por qué alcanzarse, sin embargo, invalidando el precepto, y mucho menos invalidando, junto a él, las demás reglas del art. 5.1, por conexión, y detrás de ellas los arts. 42, 73, 31.2 y 34.3 y 6. Para depurar el art. 5.1 del efecto discriminador basta con que la definición que contiene se extienda a las unidades de convivencia que indebidamente no incluye y permite excluir aquellos supuestos (por ejemplo, cónyuges que viven en diferentes poblaciones por razones de trabajo) que indebidamente incluye. Con lo primero se purga el vicio del defecto de inclusividad y con lo segundo el de exceso de inclusividad. La excesiva



inclusividad puede ser remediada si la regla primera del art 5 1 se pone en relación con el art. 69 del Código Civil, según el cual se presume, salvo prueba en contrario, que «los cónyuges viven juntos», de tal modo que quedarían excluidos del régimen tributario específico de la unidad familiar los cónyuges que prueben no vivir juntos Ningún problema existe, de otra parte, respecto a los hijos, ya que el propio precepto exceptúa a los que vivan independientemente

En cuanto al déficit de inclusividad, cabe remediarlo con una aplicación analógica (art 4 1 del Código Civil), mediante la cual el régimen tributario especial de la unidad familiar se aplicaría a todos los supuestos en que existiera *idem ratio*, esto es, cuando la Administración tributaria pudiera justificar, dentro siempre del respeto a las libertades y derechos constitucionales, que entre varias personas existe comunidad estable de vida o convivencia Con todo ello, el art 5 1, regla primera, dejaría de engendrar discriminación y no se le podría tachar de contrario a los arts 14, 31 1 y 39 1 de la Constitución

Por otro lado, no es inoportuno preguntarse cuál debe ser el marco de referencia para medir un resultado discriminatorio. El art 31 1 de la Constitución obliga a utilizar un canon sistemático («sistema tributario justo»), de tal forma que la justicia tributaria es justicia en el sistema Siendo esto así, y desde una perspectiva sistemática, la sensación de injusticia y discriminación que podría suscitar la lectura aislada del art 5 1 se atenúa o llega, incluso, a desaparecer Así ocurre si se considera, por ejemplo, el diferente régimen de los cónyuges y de quienes han convivido *more uxorio* en lo relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987) (RCL 1987\2636), impuesto respecto del cual los últimos tienen un tratamiento tributario menos ventajoso que los primeros Si se adopta una perspectiva aún más amplia, considerando no sólo el sistema tributario, sino también el sistema prestacional de los poderes públicos en su conjunto, la sensación de discriminación es aún menor La protección de la familia (art. 39 1 de la Constitución) es un mandato al legislador que éste debe cumplir no necesariamente otorgando un tratamiento más ventajoso o favorable a la familia en cada norma o institución jurídica particular, sino procurando que del conjunto del ordenamiento jurídico se siga un resultado global de protección

El art 7 3 representa la norma central del régimen tributario de la unidad familiar, ya que es justamente la que ordena la acumulación de rentas «cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio» En sí misma, la acumulación de rentas no es contraria a la Constitución ni, más específicamente, a sus arts 14, 31 1 y 39 1. No lo afirma así la STC 209/1988, en cuyo fundamento décimo se objeta sólo la presunción *iuris et de iure* del incremento de capacidad económica que determinaría el matrimonio, de tal forma que la acumulación misma sería constitucionalmente inobjetable a condición de que o bien con posterioridad a 1980 se hubieran introducido temperamentos legislativos en esta línea de gravar personalmente incrementos efectivos de capacidad económica, o bien ese resultado pudiera alcanzarse mediante una adecuada interpretación del art 7 3 Lo que a continuación se indica parte de la base de que el art. 5 1, regla primera, ha quedado purgado de su contenido discriminatorio

Pues bien, con posterioridad a 1980 se han introducido temperamentos legislativos con la vista puesta en lograr mayores niveles de personalización del impuesto y de gravamen sobre incrementos efectivos de la capacidad económica, como son las deducciones general, variable y familiares Se ha de tener en cuenta la reforma de 1985

y la regulación contenida en las sucesivas Leyes de Presupuestos (actualmente en el art 91 de la Ley 33/1987, especialmente en cuanto da nueva redacción a las letras A, B y C del art 29 1 de la Ley del Impuesto) Este esfuerzo legislativo -por supuesto perfectible- de mejora constitucional de la legislación (preconstitucional) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pretende una regulación positivamente informada por los preceptos y principios constitucionales, naturalmente con arreglo a una pauta prudente que minimice cualquier perturbación en las funciones que la imposición sobre la renta de las personas físicas cumple en el sistema tributario (funciones no sólo recaudatorias, sino también de carácter político-económico y político-social) Se trata de un esfuerzo que debe ser valorado por el Tribunal, en especial en lo relativo al régimen de la deducción variable, que resulta constitucionalmente suficiente en orden a la preservación del principio de efectividad de la capacidad económica gravada y de la personalización del tributo No cabe, de otra parte, olvidar que el legislador tributario español debe tener en cuenta que una muy holgada mayoría de unidades familiares en nuestro país se caracterizan porque un solo miembro es el que obtiene toda la renta de la unidad, de tal modo que un sistema de tributación por separado de los miembros de la unidad familiar que atendiera a la renta obtenida por cada uno (e incluso un trato tributario excesivamente favorable mediante las deducciones a aquellas unidades familiares socialmente agraciadas que cuenten con varios perceptores de renta) puede traducirse en una despreocupación desfavorable para muchas unidades familiares del tipo mayoritario, amén de formular las prácticas elusivas y defraudatorias, especialmente en los niveles superiores de renta Parece evidente que el legislador no se ha de ver compelido, para evitar un tipo de discriminación, a organizar la imposición sobre la renta según modelos que, sobre dificultar grandemente la gestión eficaz del impuesto, pudieran acabar arrojando un resultado global de disconformidad con los valores constitucionales muy superior al del régimen tachado de discriminatorio

Observa el Abogado del Estado que en el informe anejo a su escrito (que se ha de entender incorporado a estas alegaciones a todos los efectos) se describen y evalúan por la Secretaría General de Hacienda algunos datos que el Derecho comparado ofrece respecto a los puntos considerados, buscando así ponderar algunas críticas, a veces interesadas, contra las Leyes tributarias españolas. En definitiva, lo imperfecto y aproximativo de cualquier solución es una nota común a todas las legislaciones, no un rasgo peculiar español, y el percatarse de ello lleva a corroborar, de nuevo, la conclusión de la necesidad de preservar un amplio margen de libre configuración a favor del legislador democrático

En suma, el régimen vigente de las deducciones (letras A, B y C del art 29 de la Ley del Impuesto, según la redacción del art. 91 de la Ley 33/1987) impide hoy el justo reproche que el fundamento décimo de la STC 209/1988 hizo a la legislación aplicada en el ejercicio de 1980 Pero, además y como solución provisional a la espera de una decisión del legislador de más hondo alcance, sería asimismo posible hacer uso de la técnica, antes referida, de la «presunción enervable» Basta para ello con interpretar el art 73 de la Ley 44/1978 en el sentido de que la acumulación de rentas se basa en la presunción *iuris tantum* de que el incremento efectivo de capacidad económica derivado de la convivencia es el manifestado mediante la acumulación, quedando abierta la prueba en contrario, tanto a los particulares como a la Administración Conclusión que permite el art 118 1 de la Ley General Tributaria

Tampoco cabe tachar de inconstitucional la irrelevancia frente a la Hacienda del régimen económico matrimonial. Se trata de una opción legítima del legislador tributario, dueño, en principio, de acuñar autónomamente sus propias calificaciones y no vinculado, desde luego, a las configuraciones jurídico-civiles de instituciones y relaciones jurídicas. De esta autonomía es manifestación la delimitación del hecho imponible según criterios económicos (art. 25.3 de la Ley General Tributaria), y el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 3 de la Ley 44/1978) es, sin duda, de naturaleza económica. Asimismo, la irrelevancia tributaria del régimen económico matrimonial enlaza con el criterio general de no dejar la alteración de la posición de los sujetos pasivos a la libre disposición de los particulares (art. 36 de la Ley General Tributaria y arts. 1317, 1325, 1326 y concordantes del Código Civil y preceptos correspondientes de los derechos civiles especiales).

El art. 31.2 tampoco es contrario a los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución, si se acepta lo razonado sobre los arts. 4.2, 5.1 (regla primera) y 7.3. Este precepto se limita a declarar la obligación solidaria frente a la Hacienda de los integrantes de la unidad convencional sujeta al régimen especial (y presunto) de acumulación de rentas, lo que es aplicación del criterio general de la Ley General Tributaria (arts. 34.6 y 37.1) y perfectamente coherente con los arts. 4.2, 5.1 y 7.3 de la Ley 44/1978. La solidaridad que impone el art. 31.2 se refiere a la cuota y a los conceptos de las letras a), b) y c) del art. 58.2 de la Ley General Tributaria y es de notar que, según las normas generales, la mera responsabilidad solidaria se refiere a la deuda tributaria (art. 37.1 de la Ley General Tributaria) que, en principio, abarca la cuota y todos los conceptos del art. 58 de la Ley General Tributaria y aun las costas del apremio (art. 10.3 del Reglamento General de Recaudación, de 14 de noviembre de 1968) (RCL 1968\2261 y NDL 25666).

Por último, el prorrateo interno que el precepto prevé es consecuencia lógica de la solidaridad (art. 1145 del Código Civil), siendo lógico y razonable el criterio distributivo que la Ley establece («la parte de la renta que corresponda a cada uno»).

El art. 34.3 obliga a los cónyuges («cuando en la unidad familiar estén ambos») a suscribir la declaración única, sin perjuicio de poder actuar por representación uno del otro. En la medida en que esta previsión, y las demás del mismo precepto, se refiere a los «cónyuges», incurre en el mismo vicio de exceso y defecto de inclusividad de que adolece el art. 5.1, regla primera, pero si depuramos de este vicio al art. 34.3 mediante el mismo expediente que se sugería para aquel precepto, desaparece toda contradicción con los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución. El art. 34.3 establece una obligación formal que ostenta carácter instrumental respecto a lo que disponen los arts. 4.2, 5.1, regla primera, 7.3 y 31.2 de la Ley 44/1978, y si, con arreglo a lo expuesto, desaparece el reproche de inconstitucionalidad que se pudiera hacer a estos preceptos, no cabe considerar inconstitucional al propio art. 34.3. La unicidad de declaración es una medida coherente, adecuada y proporcionada con el establecimiento de un régimen tributario especial relativo a las unidades familiares y otras unidades estables de convivencia, lo que se dice por referencia a los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución, en consideración conjunta, y sin dilucidar el problema de su constitucionalidad en relación con otros preceptos de la norma fundamental (a continuación se tratará de su contraste con el art. 18.1 de la Constitución).

El art. 34.6 enlaza con el art. 31.2 y establece la solidaridad en el pago de las sanciones tributarias con la excepción del caso del art. 34.5. Teniendo en cuenta lo antes dicho en

orden a la solidaridad, este proceso no contraría los arts 14, 31 1 y 39 1 de la Constitución por razones parejas a las expuestas al tratar del art 31 2

c) Examina a continuación el Abogado del Estado la constitucionalidad del art 34 3 de la Ley 44/1978 por referencia a lo dispuesto en el art 18 1 de la Constitución, luego de reiterar que la mención de este último precepto en la cuestión de inconstitucionalidad sólo tiene sentido respecto de aquella disposición legislativa. En definitiva, el demandante de amparo sostuvo, en su día, que la declaración conjunta de ambos cónyuges exigía el conocimiento por cada uno de ellos de los rendimientos, desgravaciones, patrimonio y demás datos del otro, lo que depararía -dijo entonces- la violación del derecho de cada uno a la intimidad. Mediante este alegato, por tanto, no se hizo valer la propia intimidad frente a la Hacienda, sino frente al otro cónyuge, esto es, dentro de la relación conyugal.

Reposa esta tesis en la premisa de que el derecho fundamental a la intimidad rige no ya en relaciones «horizontales» entre particulares (*Drittwirkung*), sino justamente en relación entre particulares dentro de una esfera de intimidad libremente creada (la matrimonial). La tesis es inaceptable. El derecho fundamental a la intimidad podrá operar, sin duda, en relación entre particulares, y así lo confirma la Ley Orgánica 1/1982 (RCL 1982\1197 y ApNDL 3639), así como la jurisprudencia de este Tribunal, pero ello no significa que el derecho a la intimidad opere por igual en cualquier relación entre particulares, con abstracción de su carácter, estructura, significado y función o con independencia del tipo de intimidad comprometida, pues los derechos fundamentales se han de hacer compatibles con el principio de autonomía de la voluntad (STC 177/1988, fundamento jurídico cuarto) (RTC 1988\177) de tal forma que un derecho fundamental no se puede invocar lícitamente para romper el marco normativo y contractual de las relaciones jurídico-privadas (STC 6/1988 fundamento jurídico sexto) (RTC 1988\6). En suma, de la jurisprudencia constitucional en esta materia deriva la exigencia de preservar las instituciones jurídico-privadas del riesgo de desfiguración producida por una aplicación servil, desatenta y tosca de las normas constitucionales relativas a derechos fundamentales.

Lo que el interesado planteó fue si existe un ámbito de «intimidad económica» entre los cónyuges que estuviera protegido por el art 18 1 de la Constitución. Para responder a esta pregunta, lo primero que se ha de considerar es la configuración legislativa de la institución matrimonial, debiendo tenerse en cuenta que el art 32 2 de la Constitución contiene una reserva de ley para regular, entre otros puntos, los derechos y deberes de los cónyuges, derivando de este precepto constitucional un amplio margen del legislador democrático para ordenar la institución matrimonial. Según esta regulación, los cónyuges se deben respeto y ayuda mutuos y han de actuar en interés de la familia (art. 67 del Código Civil), están obligados a vivir juntos (lo que se presume art 69 del mismo Cuerpo legal) y a guardarse fidelidad y socorrerse mutuamente (art 68). Sus bienes quedan sujetos al levantamiento de las cargas del matrimonio, lo que es un deber judicialmente coercible (art 1318 del Código Civil), teniendo cada cónyuge la potestad de realizar los actos encaminados a atender las necesidades ordinarias de la familia encomendadas a su cuidado y respondiendo ambos solidariamente de las deudas contraídas en el ejercicio de esta potestad (art 1319). La disposición sobre la vivienda habitual y sobre los muebles de uso ordinario requiere el consentimiento de ambos, aunque pertenezcan a uno solo de los cónyuges (art 1320), reglas todas las citadas que se aplican cualquiera que sea el régimen económico matrimonial y el Derecho Civil.

aplicable de entre todos los vigentes en España (art. 149 1.8 de la Constitución) Y es claro que todas estas normas civiles son incompatibles con el derecho a la intimidad económica frente al otro cónyuge que afirma el solicitante de amparo, pues si tal derecho existiera no habría manera de evitar la defraudación de los deberes de mutua ayuda y de actuación en interés de la familia o, más concretamente, del deber de levantar las cargas del matrimonio o del deber de responder solidariamente de las consecuencias del ejercicio de la potestad a que se refiere el art. 1319 del Código Civil

De otro lado, el art. 1383 del Código Civil dispone que los cónyuges sujetos al régimen de gananciales deben «informarse recíproca y periódicamente sobre la situación y rendimientos de cualquier actividad económica suya», y si esta regla se considera lesiva del art. 18 1 de la Constitución, nos hallaríamos ante el principio del fin del régimen de gananciales. Es cierto que el solicitante de amparo hizo la salvedad de que en ciertos regímenes económico-matrimoniales la «intimidad económica» entre cónyuges no se daba, sugiriendo una suerte de renuncia al derecho fundamental, pero, sin necesidad de entrar en el análisis detenido de esta tesis, hay que notar que la misma -de prosperar- forzaría al legislador tributario a tener en cuenta el régimen económico matrimonial para imponer la declaración única o no. Este efecto obstativo del régimen económico matrimonial frente al legislador tributario contradice el criterio general de autonomía antes aludido, amén de que llegaría a ser un indeseable medio para privar a los españoles de libertad real de elección de régimen económico matrimonial en perjuicio del régimen económico legal en el Derecho común. Pero lo que el recurrente de amparo no percibió es que, incluso en el régimen de separación de bienes, la «intimidad económica» entre cónyuges es imposible, pues ambos deben contribuir al sostenimiento de las cargas del matrimonio en proporción a sus respectivos recursos económicos, salvo que pacten otra regla de distribución (art. 1438 del Código Civil). Con mayor precisión, el art. 50 del texto refundido de la Compilación catalana (ApNDL 2001), dispone que, en el régimen de separación de bienes, el criterio de reparto entre los cónyuges para contribuir a los gastos familiares será, a falta de pacto, proporcional «a sus ingresos, y si éstos no son suficientes, a sus patrimonios», y mal podrían los cónyuges exigirse el cumplimiento de este deber si no pudieran conocer cada uno los ingresos y patrimonio del otro. Parece, pues, claro que el derecho fundamental a la intimidad, como intimidad económica, no opera entre cónyuges, de manera tal que pudiera haberse violado por la imposición del deber de declaración única que establece el art. 34.3 de la Ley 44/1978. Es, por lo menos, paradójico pretender que el derecho a la intimidad opera dentro de una esfera vital de intimidad (matrimonio), es decir, que hay una «intimidad personal» (¡económica!) dentro de la «intimidad familiar», que el art. 18 1 de la Constitución y la Ley Orgánica 1/1982 parecen considerar indivisible («intimidad personal y familiar»)

Sí podría comenzar a existir un problema con el derecho fundamental a la intimidad si el régimen específico de la unidad familiar (y, dentro de él, la declaración conjunta) se hubiera de aplicar a comunidades de vida no matrimoniales. En las uniones libres *more uxorio* podría, sin mucha dificultad, hacerse uso de un razonamiento parecido al empleado para los matrimonios, pero ya es más difícil argüir lo mismo en otros supuestos de convivencia o vida en común a los que pudiera incluirse dentro de un régimen tributario especial. Estas dudas, por cierto, demuestran que pueden existir muchas opciones de conformación entre las que corresponde elegir al legislador y sólo a él.



d) En el cuarto apartado de sus alegaciones considera el Abogado del Estado la constitucionalidad del art 23 de la Ley 44/1978 en relación con el art 24 7 [hoy art 24 1 b)] del mismo texto legal, por referencia a los arts 14, 31 1 y 39 1 de la Constitución. En el fundamento undécimo de la STC 209/1988 estimó el Tribunal perfectamente posible, y desde luego así es, que la regla del art. 24 7 [hoy art 24 1 b)] se hubiera aplicado analógicamente a la hipótesis de celebración de matrimonio. Sólo porque no fue así en aquel caso, se vulneró la igualdad, medida ésta por referencia a la previsión que la propia Ley establece para los casos de disolución o separación matrimonial.

Una comprobación elemental es que la vulneración de la igualdad que así se apreció no se remediaría declarando nulo el art. 23 de la Ley 44/1978, el art 24 1 b) o ambos a la vez. Con semejante nulidad sólo se crearía el desorden jurídico, ya que se privaría de validez, mientras el legislador no dictara una nueva norma, a la regla general sobre el período impositivo contenida en el art 23 o a la regla que permite un período impositivo menor en los casos de disolución, nulidad y separación matrimonial y otros, todo lo cual es perfectamente conforme a la Constitución. Si el art 24 7 antiguo, o el 24 1 b) actual, son inconstitucionales, lo son por omisión, como se dijo en el voto particular a la STC 209/1988, esto es, por no incluir la celebración del matrimonio entre las hipótesis de excepción a la regla general del art 23 sobre el período impositivo. Ahora bien, si esto es así, y a la espera de que el legislador modifique el tenor del art 24 1 b), lo único que le cabe a este Tribunal es declarar inconstitucional, por discriminatoria, la ausencia de la celebración del matrimonio entre los supuestos enumerados por aquel precepto, con la consecuencia de que sólo interpretándolo analógicamente (pues así lo imponen los arts 14, 31 1 y 39 1 de la Constitución) podrá evitarse la inconstitucionalidad por omisión. El efecto práctico de esta declaración de inconstitucionalidad sin invalidación (una «inconstitucionalidad parcial» *ex qualitate*, al modo de la STC 116/1987) (RTC 1987\116) sería exhortar al legislador a una modificación del art 24 1 b) para incluir en él la celebración del matrimonio y, quizá, la constitución de otro tipo de unidades de convivencia a las que se aplicará el mismo régimen tributario especial que al matrimonio, vinculando, mientras tanto, a los aplicadores del Derecho (Administración y Poder Judicial) a interpretar y aplicar analógicamente el art 24 1 b) como queda dicho.

e) Concluye el escrito del Abogado del Estado con unas «consideraciones finales» en las que se comienza por afirmar que de la argumentación expuesta se deriva que una hipotética inconstitucionalidad de cualquiera de los preceptos cuestionados no podría tener como consecuencia su invalidación, pues no sería lógico declarar nula la regla general sobre el período impositivo o el devengo (art 23 de la Ley 44/1978) sólo porque el art 24 7 [hoy art 24 1 b)] no agregue una excepción más (la celebración del matrimonio o la iniciación de la convivencia) a la regla general, ni puede admitirse la invalidación del art 24 7 [actual 24 1 b)] porque no incluya ese supuesto. Pero eso mismo sucede con los arts 4 2, 5 1 (regla primera), 7 3, 31 2 y 34 3 y 6, preceptos que si se invalidaran en virtud de la doctrina expuesta en la STC 209/1988, se vendría a eliminar la posibilidad de establecer un régimen especial para ciertas unidades de convivencia, posibilidad que, según la misma Sentencia, no es contraria a la Constitución. Los arts 4 2, 5 1 (regla primera), 7 3, 31 2 y 34.3 y 6 tampoco pueden ser invalidados por discriminatorios, pues basta, respecto de ellos, con utilizar una técnica de declaración de inconstitucionalidad sin invalidación como la empleada en la STC 116/1987 (RTC 1987\116), u otra distinta, pero, en todo caso, proporcionada al vicio de



inconstitucionalidad advertido, es decir, presidida por los principios de respeto al ámbito constitucional de libertad del legislador y de conservación de los enunciados legislativos, de manera que se evite al máximo la nulidad de los preceptos, sin excluir por ello la rectificación del resultado discriminatorio. Así se expuso con anterioridad y ahora cabe añadir que tal vez el tenor del art 164.2 de la Constitución (salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la Ley en la parte no afectada de inconstitucionalidad) puede servir, debidamente interpretado, para concluir que no están afectados de inconstitucionalidad (y, por tanto, deben subsistir en vigor) aquellos enunciados legislativos cuya preservación es compatible con la corrección del vicio de inconstitucionalidad por discriminación. No parece, en suma, que la doctrina de la STC 209/1988 fuerce a invalidar ninguno de los preceptos cuestionados.

Pero si el Tribunal entendiera otra cosa, y declara nulo algún precepto, sería imperioso, en gracia a la seguridad jurídica (art 93 de la Constitución), que se determinara el alcance de la Sentencia, aunque fuera en términos sucintos, como se hizo en el fundamento jurídico noveno de la STC 145/1988 (RTC 1988\145). Es cierto que las Sentencias declaratorias de inconstitucionalidad no tienen ejecución por la justicia constitucional (ATC 309/1987), y también lo es que en los procesos declarativos de inconstitucionalidad se enjuicia solamente la conformidad o disconformidad con la Constitución de un precepto, y no la íntegra proyección de éste en todo el ordenamiento y que, por lo tanto, excede de la jurisdicción de este Tribunal el determinar exhaustivamente todas las consecuencias que se hayan de extraer de la invalidación de un precepto legal. Sin embargo, lo que ahora se pide con carácter subsidiario no es otra cosa que una precisión acerca de los efectos de la Sentencia declarativa de inconstitucionalidad que invalide preceptos legales y, en definitiva, un pronunciamiento, que está dentro de las funciones del Tribunal, sobre el alcance y sentido de los arts 164 de la Constitución y 40.1 de la LOTC. Este último precepto dispone que las Sentencias declaratorias de inconstitucionalidad «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales», lo que constituye un límite, basado en el principio de seguridad jurídica, a la eficacia en el tiempo de las Sentencias de inconstitucionalidad. No hay ninguna necesidad de interpretar este art 40.1 como si el límite así expresamente enunciado constituyera la excepción a una imaginaria regla, que sería la del máximo alcance invalidatorio de la Sentencia de inconstitucionalidad en su dimensión temporal (efectos máximos *ex tunc* o «retroactivos»). Más bien al contrario: si consideramos al art 40.1 de la LOTC informado por el principio constitucional de seguridad jurídica, habrá que entender que los procesos fenecidos por Sentencia firme son el caso más eminente y claro, pero no el único. Dicho de otro modo: la mención de la Sentencia firme en el art 40.1 no supone que toda Sentencia de inconstitucionalidad haya de tener por necesario efecto la eliminación radical de todas las situaciones jurídicas preexistentes que no estén declaradas en Sentencia con autoridad de cosa juzgada, por agotadas o jurídicamente consolidadas que estén, pudiendo recordarse que la expresión «situaciones consolidadas» fue usada por la STC 14/1981 (fundamento jurídico cuarto) (RTC 1981\14) precisamente para enunciar el límite de la eficacia temporal de las Sentencias de inconstitucionalidad. Ahora bien, situación consolidada es, por ejemplo, la de una liquidación o actuación tributaria reclamable que no haya sido impugnada en tiempo y forma mediante las vías de Derecho procedente, siendo tradicional, en la esfera tributaria, que los reglamentos de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas contuvieran un precepto sobre «cosa juzgada administrativa» (art 61 del

vigente Reglamento de 20 de agosto de 1981) (RCL 1981\2126, 2471 y ApNDL 8295) De no admitirse que los actos de gestión tributaria (incluidas las autoliquidaciones) que no hayan sido impugnados en tiempo y forma hayan de ser respetados como «situación consolidada» se produciría la paradoja de que el ciudadano absolutamente pasivo recibiría mejor, e injustificado, trato que quien hubiera litigado con la Administración y hubiera sido vencido por ésta. Esta diferenciación no sería simplemente absurda, sino inconstitucional, por discriminatoria, lo que obliga a interpretar el repetido art 40 1 de la LOTC en el sentido aquí propugnado no como proclamación de una excepción, sino como enunciación expresa del caso más ilustre. Si esto es así, este precepto prohíbe, *a contrario*, y de manera clara, tan sólo la ultraactividad de los preceptos inconstitucionales, razón por la cual se solicita del Tribunal, con carácter subsidiario, que, caso de invalidar alguno de los preceptos cuestionados, aclare que la invalidación no impide la subsistencia de todos los actos de gestión tributaria (incluidas las autoliquidaciones) dictados o producidos en aplicación de la norma inconstitucional que no hayan sido impugnados en tiempo y forma, o cualquier otra formulación que considere adecuada.

Se concluyó suplicando se dictara Sentencia declarando que los preceptos cuestionados no son nulos y pidiendo, subsidiariamente, que, en su caso, se tomara en cuenta la última petición formulada en orden al alcance del fallo eventualmente invalidatorio.

5. Mediante providencia del día 12 de enero de 1989 se concedió al Abogado del Estado y al Ministerio Fiscal el plazo común de cinco días para que durante el mismo alegaran lo que estimaran procedente sobre la posible incidencia que en el objeto de la presente cuestión pudieran tener la Ley 37/1988 (arts. 83 a 85) (RCL 1988\2595) y el Real Decreto-Ley 6/1988 (RCL 1988\2622).

6. Por escrito registrado en este Tribunal el día 19 de enero, presentó sus alegaciones el Abogado del Estado, considerando en ellas, en primer lugar, lo relativo al art 83 de la Ley 37/1988 y examinando, a continuación, los arts 85 de la misma Ley y 1 del Real Decreto-Ley 6/1988, para acabar con el análisis de los arts 84 de la Ley 37/1988 y 2 del citado Real Decreto-Ley.

a) En cuanto al art 83 1, párrafo primero, de la Ley 37/1988, la novedad legislativa consiste en la adición de una nueva letra, la c), según la cual el período impositivo será inferior al año natural «cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil», palabras, estas últimas, que entrañan un implícito reenvío a los arts 49, 50 y concordantes de dicho Código. Con esta adición -dice el Abogado del Estado- desaparece el resultado discriminatorio nacido del carácter incompleto del art 24.7 [hoy art 24 1 b)] de la Ley 44/1978, en cuanto omitía la celebración del matrimonio como supuesto en que el período impositivo había de ser inferior al año natural. Los efectos de esta modificación legislativa hacen innecesario un pronunciamiento del Tribunal sobre el art 23, en relación con el art 24 7, de la Ley 44/1978, pues no hay aquí a diferencia del supuesto normal en la cuestión de inconstitucionalidad, un proceso *a quo* cuya resolución dependa del enjuiciamiento de la norma derogada, debiendo observarse, de otra parte, que para el escasísimo número de casos parecidos al que dio origen al recurso de amparo por cuya estimación se suscitó esta autocuestión, basta con la doctrina de la misma Sentencia que resolvió tal recurso (STC 209/1988, fundamento jurídico undécimo) y con la novedad contenida en el párrafo primero del art 83 1 de la Ley 37/1988 para que los órganos encargados de la

aplicación del Derecho queden ya vinculados a considerar, sin necesidad de un nuevo pronunciamiento del Tribunal, que la celebración del matrimonio determina un período impositivo inferior al año. No cabría decir de contrario, en fin, que la nueva letra c) del art 24 1 de la Ley 44/1978 se refiere sólo a la celebración del matrimonio conforme al Código Civil, y no al nacimiento o creación de otras unidades de convivencia, ni tampoco a quienes, tras celebrar su matrimonio, siguieran haciendo vida separada, no es este un punto propio y específico del art 24 1 citado, ni es tampoco el tratado en el fundamento jurídico undécimo de la STC 209/1988, sino que proviene de una consideración más amplia que se refiere, justamente, a los demás artículos cuestionados que no son el art 23 en relación con el 24 7 [hoy 24 1 b)] de la Ley 44/1978.

El resto del citado art 83 carece de relevancia o interés para esta cuestión

b) Por lo que se refiere al art 85 de la misma Ley 37/1988, el mismo da redacción, con vigencia exclusiva para el ejercicio de 1989, al art 29 de la Ley 44/1978, precepto que regula las deducciones en la cuota que resulte de la aplicación de la tarifa del I.R.P.F. («cuota íntegra»). En su práctica totalidad, el art 85 es reproducción del art. 91 de la Ley 33/1987, con variaciones o actualizaciones de algunas cifras

El art 1 del Real Decreto-Ley 6/1988 modifica la redacción que, con vigencia exclusiva para 1988, dio el art 91 de la Ley 33/1987 al art 29 A) de la Ley 44/1978. En la deducción variable, sustituye la fórmula por una tabla de porcentajes que figura como anexo al Real Decreto-Ley. El primer punto que procede comentar es la aparente paradoja de que para el ejercicio de 1988 se haya sustituido la fórmula polinómica por una tabla de porcentajes y cuantías mientras que para el ejercicio de 1989 vuelva a regir la citada fórmula en virtud del art 85 de la Ley 37/1988. Hay una fácil explicación para ello, pues el Real Decreto-Ley 6/1988 se publicó y entró en vigor el último día del período impositivo de 1988 y pretende lograr, ya en ese ejercicio, la máxima igualdad posible en la aplicación del I.R.P.F. (y del Impuesto sobre el Patrimonio), «sin perjuicio del acatamiento de la Sentencia que dicte en su día el Tribunal Constitucional, y de que en ese momento se impulsen las reformas que sean necesarias...», según dice el preámbulo de este Real Decreto-Ley. Pese a su formal vigencia, el art 85 de la Ley 37/1988 es, pues, una norma sin futuro, tanto por la pronta resolución del presente procedimiento como por el hecho de que la reforma del I.R.P.F., impedirá previsiblemente que, al término del período impositivo correspondiente a 1989, se aplique el art 24 A) en la redacción que le da el art 85 de la Ley 37/1988. Esta consideración, aunque no enerva un ápice la actual vigencia del citado art. 85, invita a concentrar la atención en el art 1 del Real Decreto-Ley 6/1988, procediendo sólo reiterar, en cuanto a aquel precepto de la Ley 37/1988, lo ya dicho en las alegaciones principales de este proceso, esto es, que dicha regla transparenta un esfuerzo legislativo de mejora constitucional en pro de una mayor personalización del impuesto y de una mayor consideración de las circunstancias familiares. Este esfuerzo es aún más visible en el art 1 del Real Decreto-Ley 6/1988, en congruencia con la doctrina de la STC 209/1988 (fundamento jurídico décimo). La tabla anexa al Real Decreto-Ley permite una mayor adaptación a la estructura concreta de las fuentes de rentas de trabajo, empresariales, profesionales o artísticas dentro de las unidades familiares. El resultado práctico de esa aplicación será un tratamiento tributario idéntico, en un altísimo porcentaje de unidades familiares, al que resultaría de la declaración por separado, lo que se conseguirá sin un aumento apreciable de coste de cumplimiento (presión fiscal indirecta) o de gestión

Hay otro aspecto importante que debe destacarse. La redacción que el art 1 del Real Decreto-Ley da al art. 29 A) de la Ley 44/1978 sigue refiriéndose a «unidades familiares», pero el preámbulo de este texto dice que, con su adopción, se trata de «lograr la máxima igualdad posible en su aplicación, de acuerdo no sólo con la capacidad económica de las distintas unidades de convivencia que se configuran en la realidad social, sino también con los principios de justicia y progresividad que han de intervenir en la configuración del sistema tributario». Considera el Abogado del Estado que esta referencia a la capacidad económica de las unidades de convivencia configuradas en la realidad social es una clara invitación a una interpretación de la noción unidad familiar según las exigencias de los arts 14 y 31.1 de la Constitución, en atención a lo expuesto en los fundamentos jurídicos quinto a séptimo de la STC 209/1988, esto es, una invitación a eliminar sus excesos o defectos de inclusividad en los términos que quedaron dichos en las anteriores alegaciones de esta representación.

Por otra parte, este art 1 constituye un excelente ejemplo del anchísimo margen de libertad del legislador tributario según la Constitución. Es imperioso preservar esta libertad política de configuración, lo que impide, en este caso, pasar de la mera o simple declaración de inconstitucionalidad (sin declaración de nulidad), como se defendió en las anteriores alegaciones. Toda esta compleja vicisitud legislativa ilustra de las muy desproporcionadas consecuencias de un pronunciamiento invalidante que engendraría un vacío jurídico contradictorio con las ideas de orden jurídico y de convivencia según Derecho. Como se dijo en el anterior escrito de alegaciones, tal pronunciamiento tiene un precedente en la STC 116/1987 (RTC 1987\116), resultando ahora suficiente con dejar bien establecido que los arts 14 y 31.1 de la Constitución obligan a reinterpretar los arts 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978 de manera que se impidan sus posibles efectos discriminadores. Se trata de una interpretación integradora o perfectiva que es posible y aun obligada, con arreglo a la doctrina de la STC 253/1988 (fundamento jurídico cuarto) (RTC 1988\253).

c) Por último, la relación entre los arts. 84 de la Ley 37/1988 y 2 del Real Decreto-Ley 6/1988 con la presente cuestión es, de existir, casi imperceptible. El art. 84 da redacción, con vigencia para 1989, al apartado 6.2 y al párrafo 2.º del apartado 7º, ambos del art. 27 de la Ley 44/1978, en conexión muy tenue y mediata con los preceptos cuestionados y con incidencia prácticamente nula en la cuestión.

Otro tanto sucede con el art 2 del Real Decreto-Ley, si bien es digna de nota la intensificación de la protección a la familia (en armonía con el art. 39.1 de la Constitución) que luce en la fijación del mínimo exento (casi el doble que en los demás supuestos) en caso de matrimonio y en las reducciones por hijo.

Se concluyó suplicando que se tuviera por reiterada la súplica hecha en el anterior escrito de alegaciones.

7. Mediante escrito que fue registrado en el Tribunal el día 20 de enero de 1989, presentó sus alegaciones el Fiscal General del Estado. Dijo en ellas, en primer lugar, que el art 83 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Ley 37/1988), al dar nueva redacción al art 24.1 de la Ley 44/1978, permite pensar que no se habrá de reiterar, en el futuro, la imposición sobre la unidad familiar de la obligación de tributación conjunta durante el año en que se contrajo matrimonio, con independencia de la fecha de éste, de tal forma que el cuestionado art 23 de la misma Ley 44/1978

habría dejado de suponer trato desigualatorio. En todo caso -se añadió-, la cuestión carece de relevancia, pues si la declaración conjunta de los cónyuges se ha de estimar contraria al principio de igualdad, poco importa ya el período impositivo en que se devengue un impuesto en modalidad que ya no existe. El art 84 de la Ley 37/1988 no afecta, en segundo lugar, a los preceptos enjuiciados de la Ley del Impuesto, en tanto que el art 85 introduce unas ligeras modificaciones de carácter técnico en la denominada deducción variable que pueden suponer una ventaja para las unidades familiares con más de un perceptor, pero que no alteran la situación anterior existente al tiempo de plantear la cuestión. El art 1, A) del Real Decreto-Ley 6/1988 se refiere, en fin, a la deducción variable y, en las escalas anejas, parece introducir ventajas para la unidad familiar en ciertos tramos de renta, pero, cualesquiera que sean estos beneficios, la situación a enjuiciar no queda alterada, pues no desaparece la desigualdad que conlleva la declaración conjunta. Se concluyó observando, en resumen, que los preceptos considerados carecían de influencia en la cuestión planteada.

8. Por providencia de 14 de febrero actual se ha señalado el día 20 del mismo mes para la deliberación y votación de la presente Sentencia.

## II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

1. La cuestión que, en uso de lo dispuesto en el art 55.2 de nuestra Ley Orgánica se plantea en la STC 209/1988 versa sobre dos distintos conjuntos de preceptos de la Ley 44/1978. De una parte, la duda de constitucionalidad se plantea en relación con el sistema que resulta de la conexión entre los arts 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 31.2 y 34.3 y 6 de la indicada Ley, en su relación con otros preceptos de la misma, que fueron reformados primero, por la Ley 48/1985 y, más tarde, por otras disposiciones, entre las que se ha de señalar, especialmente, la Ley 33/1987 (art. 91), la Ley 37/1988 (art. 85) y el reciente Real Decreto-Ley 6/1988. En segundo lugar, la cuestión tiene por objeto el conjunto integrado por los arts 23 y 24.7 de la Ley 44/1978, el segundo de los cuales modificado por Ley 48/1985 que suprimió el apartado 7, cuestionado y llevó su contenido al apartado 1 b) del mismo artículo, ha sufrido una nueva y sustancial alteración por obra de la Ley 37/1988 (art. 83) que adiciona a ese apartado un nuevo párrafo c).

Como las dudas sobre la constitucionalidad no surgen de la consideración aislada de cada uno de los artículos mencionados, sino en razón del sistema que su conexión genera y del que forman parte, además, otros preceptos no cuestionados de la misma Ley, es indispensable comenzar por precisar con exactitud el objeto de la cuestión antes de entrar a analizar las razones que permitan decidir sobre su adecuación o inadecuación a las normas constitucionales que en nuestra Sentencia se indicaban.

2. El primero de los conjuntos cuestionados arranca del apartado segundo del art 4, que en su apartado 1º define los sujetos pasivos del impuesto. En este apartado segundo el que sienta el principio basilar de que cuando las personas definidas como sujetos pasivos estén integradas en una unidad familiar, «todos los componentes de ésta quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos». No se pretende convertir con ello a la unidad familiar en sujeto pasivo del impuesto (como tal figuraba en el proyecto gubernamental, expresamente modificado en este extremo por las Cortes), pero sí en una determinación decisiva del régimen al que han de quedar sometidos quienes la integran.



De las modalidades de la unidad familiar sólo interesa a nuestro objeto la definida en la regla primera del art 5 1, esto es, «la integrada por los cónyuges y, si los hubiere, por los hijos menores . . con excepción de los que, con consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos» Hechos determinantes son la existencia de unión conyugal y, en el caso de que haya hijos menores, la dependencia de éstos respecto de los padres. No se integran en la unidad los hijos mayores de edad, sean perceptores o no de rentas propias, aunque convivan con los padres y no es en rigor necesario, no ya que los cónyuges vivan juntos, sino ni siquiera que tengan ambos su residencia en territorio español, pues el art 6 3 precisa que se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español, determinando así la existencia de una obligación personal de todos sus miembros, «siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges»

A efectos de la determinación de la base imponible y no obstante la aparente pluralidad de sujetos pasivos, el art 7.3 ordena la acumulación de todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio. Esta acumulación da lugar a una declaración única, que ambos cónyuges están obligados a suscribir (art 34 3), siendo ambos (así como los hijos menores no independizados, si los hubiere) solidariamente responsables del pago de la cuota resultante (art 31.2) así como de las sanciones que procedan por las infracciones previstas en los arts 77 a 82 de la Ley General Tributaria (art 34 6)

El incremento de la carga tributaria que, dada la naturaleza progresiva del impuesto, resulta inevitablemente de la acumulación de rentas, es paliado a través de un sistema de deducciones que ha sufrido avatares sucesivos, reflejo, sin duda del deseo del legislador de aproximar la regulación del impuesto a los imperativos constitucionales

Inicialmente, en la redacción originaria de la Ley 44/1978 el sistema estaba integrado, en lo que aquí importa y excluidas las deducciones que no se aplicaban en exclusiva a este tipo de unidades familiares, por las siguientes

Por razón de matrimonio (8 500 pesetas)

Incremento de la deducción general, resultado de multiplicar la cifra establecida para ésta por el coeficiente que resulte de multiplicar por 1,3 el número de miembros de la unidad familiar cuando varios de ellos obtengan rendimientos por trabajo o por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas en cuantía superior a las 75 000 pesetas anuales

Se trata, como se ve, en todo caso de deducciones fijas que no guardan relación alguna con la base imponible y que, por consiguiente, no corrigen en absoluto o sólo muy débilmente, para rentas muy bajas, las consecuencias derivadas del incremento de la progresividad que resulta de la acumulación

La rigidez del sistema se reduce merced a la reforma introducida por la Ley 48/1985 en el art 29 de la Ley 44/1978, reforma que, entre otras finalidades, persigue explícitamente la de dulcificar el riguroso tratamiento que para determinadas unidades familiares se sigue de la acumulación de rentas. A tal fin incrementa la cuantía de la deducción general y del coeficiente por el que ésta ha de multiplicarse cuando sean más de uno los miembros de la unidad familiar perceptores de rentas de trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas, incorpora una deducción variable



aplicable sólo en el mismo supuesto anterior (inicialmente, sin embargo, sólo a rentas procedentes del trabajo personal dependiente) y cuyo valor se determina según una fórmula polinómica que toma en cuenta la magnitud de la base imponible y la relación existente entre la mayor y la segunda de las rentas tomadas en consideración

Este valor tiene, sin embargo, un límite máximo (315 000 pesetas en la Ley 21/1986, de Presupuestos para 1987) (RCL 1987\3833), de manera que, a partir de ciertos niveles de renta, la corrección del incremento de progresividad resultante de la acumulación cesa de actuar.

El sistema actual, recogiendo el cambio introducido por la Ley de Presupuestos para 1988, mantiene la incompatibilidad entre la deducción variable y la aplicación de las deducciones fijas, así como la supresión de la deducción general, pero tanto la Ley 37/1988 como el Real Decreto-ley 8/1988 elevan de manera significativa el límite máximo de la deducción variable, cuya cuantía se determina en la última de las citadas disposiciones mediante unas tablas de doble entrada que hacen jugar, sin embargo, las mismas magnitudes que la fórmula polinómica relacionada

Como es evidente, el sistema no prevé correctivo alguno para el incremento resultante de la acumulación cuando las rentas acumuladas tienen un origen distinto del señalado y de hecho no articula más técnica correctora que la deducción de la variable, cuya eficacia es sensible sólo en los niveles inferiores al citado máximo, a partir del cual el incremento de la progresividad no es ya objeto de paliativo alguno

3. El segundo conjunto de preceptos cuestionados [23 y 24 lb)] en su interpretación literal, imponía la sujeción conjunta con acumulación de rentas a todas las personas que constituyesen matrimonio en la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre), fuere cual fuese el momento en el que lo hubiesen contraído, en tanto que autorizaban la declaración individual de quienes para esa fecha no formasen parte de una unidad familiar aunque hubiesen estado integrados en una unidad de este género que se hubiese disuelto en el transcurso del año precedente y en el bien entendido de que la declaración individual quedaba referida exclusivamente al tiempo que mediase entre la disolución y la fecha del devengo

La diferencia de trato que de este sistema resultaba entre los integrantes de matrimonios disueltos y celebrados en el curso del año ha sido eliminada recientemente por la Ley 37/1988, de Presupuestos para 1989, cuyo art. 83 ha añadido un nuevo párrafo c) al apartado primero del art. 24 de la Ley 44/1978. Como es obvio esta modificación sustancial, que al eliminar la omisión del supuesto subsana el vicio de inconstitucionalidad que en la redacción anterior creíamos advertir, no nos dispensa de pronunciarnos sobre la constitucionalidad de los preceptos cuestionados que, en virtud de la regla *tempus regit actum* pueden ser aún aplicados en actuaciones administrativas o judiciales en curso

4. Precisado lo anterior y antes de entrar en el análisis de los preceptos cuestionados teniendo siempre presente, claro está, la conexión que entre ellos media, parece conveniente hacer también algunas consideraciones generales sobre el conjunto de normas constitucionales que nuestra STC 209/1988 mencionaba, en cuanto que también entre algunas de ellas median conexiones específicas, sea con otras de las mencionadas, sea con otros preceptos constitucionales no incluidos en la enumeración, además de la

relación de sistema existente entre todas las que integran nuestra Constitución y de la que deriva la obligación primordial del intérprete de llevar a cabo su tarea desde la perspectiva de la totalidad

Entre las mencionadas conexiones son dos, sobre todo, las que conviene subrayar. De una parte, la que media entre los arts 14 y 31, de la otra, la existente entre los arts 39 y 32

**La relación entre el principio general de igualdad consagrado por el art. 14 C. E. y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el art. 31 C. E. está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad. Es evidente que ésta se predica, como no podía ser de otro modo, de la situación ante la Ley Reguladora del Impuesto de todos los sujetos del mismo y que carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones de clase alguna. Pero dejando de lado, por el momento, esta evidencia, lo que interesa poner de relieve ahora, para evitar después reiteraciones fatigosas, es que como la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión. Añadir, para concluir, que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria.**

En lo que toca a la segunda de las mencionadas conexiones hay que reconocer, en primer término, que **la naturaleza de los principios rectores de la política social y económica que recoge el Capítulo III del Título I de nuestra Constitución hace improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender, aisladamente considerada, el mandato a los poderes públicos y en especial al legislador, en el que cada uno de esos principios por lo general se concreta. No cabe excluir que la relación entre alguno de esos principios y los derechos fundamentales (señaladamente el de igualdad) haga posible un examen de este género -cf, por ejemplo, nuestra STC 155/1987 (RTC 1987\155)-, ni, sobre todo, que el principio rector sea utilizado como criterio para resolver sobre la constitucionalidad de una acción positiva del legislador, cuando ésta se plasma en una norma de notable incidencia sobre la entidad constitucionalmente protegida.** La necesidad de actuar siempre *toto systemate perspecto*, que el Abogado del Estado preconiza en el punto 1,2 de sus alegaciones y que llevada a su extremo privaría en gran parte, si no en todo, de fuerza al mandato constitucional, entendida en sus justos términos, no puede ser óbice para que se examine desde la perspectiva de éste una norma o un conjunto de normas que por sí solas determinan, en aspectos importantes, el régimen jurídico de la entidad protegida

Esta es, en el apartado primero del art. 39 C E la familia, una institución cuya trascendencia social no necesita ponderación y cuya definición exacta desde el punto de vista constitucional no es problema que ahora deba ocuparnos. **Sea cual fuere, en**

efecto, el concepto constitucionalmente adecuado de familia, no es discutible que tal concepto incluya sin duda la familia que se origina en el matrimonio, que es en todo caso la que especialmente toman en consideración tanto la Declaración Universal de Derechos Humanos aprobada por las Naciones Unidas en 1948 (ApNDL 3626) (art 16 1), como los Tratados sobre Derechos Fundamentales suscritos por España [así el Convenio de Roma -art 12 ([RCL 1979\2421](#)) y ApNDL 3627)-, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos -art. 23 ([RCL 1977\893](#)) y ApNDL 3630)- y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales -art. 10 1 ([RCL 1977\894](#)) y ApNDL 3631)-] El régimen del matrimonio está deferido por la Constitución (art 32) a la Ley, con la importante precisión de que ésta ha de asegurar, en todo caso, la plena igualdad jurídica de los cónyuges, un mandato éste del que se deduce naturalmente la necesidad de que el legislador, teniendo siempre en cuenta la realidad objeto de regulación, no condicione o determine la situación de los cónyuges de manera que ésta no sea efectivamente igual en el ejercicio de los derechos, por ejemplo, y por la inmediata relación que guarda con el tema que ahora nos ocupa, en el ejercicio del derecho al trabajo y a la libre elección de profesión u oficio.

Concluidas estas consideraciones generales pasamos ya al análisis de cada uno de los preceptos cuestionados

5. El primero de ellos, enunciado en el apartado segundo del art. 4 de la Ley 44/1978 es el que determina que todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sujetos al impuesto como sujetos pasivos.

En razón de la remisión que el mencionado precepto hace a otros de la misma Ley (los aquí cuestionados) en los que se definen las distintas modalidades de la unidad familiar y se determina su régimen tributario, el Abogado del Estado afirma en sus alegaciones que su posible inconstitucionalidad sólo podrá venir o de que se considerase en todo caso constitucionalmente ilegítima la existencia de un régimen tributario específico para las personas que se integran en unidades de convivencia estable o porque se entendiese que el adjetivo «familiar» impide extender a todas ellas el régimen a que se sujeta a los cónyuges. Sostiene que la primera razón ha quedado desechada por la Sentencia de donde surge la presente cuestión y aduce que la segunda desaparece si se entiende analógicamente que el régimen de la unidad familiar es también aplicable a otras unidades convivenciales no basadas en el matrimonio

Prescindiendo ahora de toda consideración sobre ese efecto limitativo que el adjetivo «familiar» puede tener en relación con la posibilidad de aplicar analógicamente el concepto a otras unidades de convivencia, que es cuestión sobre la que más tarde hemos de volver, el argumento del Abogado del Estado no puede ser aceptado sin algunas puntualizaciones previas

La primera de ellas es la de que, en contra de lo que de la lectura de las mencionadas alegaciones se deduce, nuestra STC 209/1988 no afirmó que el principio de la sujeción conjunta y solidaria de los cónyuges (y sus hijos menores) al impuesto fuera constitucionalmente incuestionable. Nos limitamos a afirmar, como hipótesis, que en sí mismo puede no ser arbitrario, esto es, creador de una diferencia irrazonable porque en aquel recurso de amparo, cuyo objeto no era, ni podía ser, el examen de constitucionalidad de las normas en abstracto, nuestro juicio no se vertía sobre ese

principio de organización del impuesto, sino sobre las consecuencias que la aplicación de ese principio, con el desarrollo concreto que de él se hace en la Ley 44/1978, había tenido sobre el recurrente desde el punto de vista del principio de igualdad. Ni es, éste, el único que ahora debemos tomar en consideración, ni podemos ahora eludir el análisis del principio mismo aisladamente considerando para precisar cuáles son los límites que en relación con el concepto mismo de la sujeción conjunta, se derivan de la Constitución. La segunda de las referidas puntualizaciones es la de que, como antes señalamos, el precepto que ahora consideramos ha de ser visto en su conexión sistemática con el conjunto de que forma parte y que, en consecuencia, la decisión final sobre su constitucionalidad no puede hacerse olvidándola, esto es, sin tomar en cuenta las consecuencias que de ese principio detrae la Ley en la que se inserta.

Como es obvio, esa decisión final, en cuanto que impuesta por las conclusiones a las que el análisis de los restantes preceptos cuestionados haya de llevarnos, sólo podrá alcanzarse una vez realizado aquél, por lo que, en este estadio de nuestro razonamiento, es sólo el concepto mismo de sujeción conjunta y solidaria de varios individuos al impuesto el que debemos contemplar en relación con los preceptos constitucionales propuestos.

Punto de partida obligado de nuestras breves consideraciones es la determinación de qué es lo que ha de entenderse por «sujeción conjunta y solidaria» de diversos individuos a un impuesto que es, *ex definitione* (art. 11 Ley 44/1978), de «naturaleza personal», y que «grava la renta de los sujetos pasivos en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares» (ibid.) **Como principio opuesto al de sujeción separada, con arreglo al cual, cada individuo tributa separadamente por sus propias rentas y es responsable de una obligación tributaria absolutamente individualizada, en la sujeción conjunta varios individuos son considerados como integrantes de una «unidad tributaria» o contribuyente, de manera que la obligación tributaria principal de cada uno de ellos se concreta mediante la determinación de una cuota única, correspondiente al conjunto, a la unidad tributaria en cuestión.**

Como simple instrumento técnico, la sujeción conjunta es, en sí misma, constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible en la medida en la que su utilización legislativa no lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto que son, naturalmente, los individuos y no el conjunto determinado por el legislador, de manera que existen límites constitucionales que el legislador no puede en ningún caso ignorar al hacer uso de esta figura.

**El primero y muy obvio es el de que la forzada inclusión de varios sujetos en una unidad tributaria para sujetarlos conjuntamente a un impuesto de naturaleza personal no puede ser arbitraria, pues de otro modo lesionaría, ya por eso, el principio de igualdad. Como el correlato lógico de un tributo personal y directo sobre la renta de las personas físicas es la imposición separada, esto es, la sujeción separada al impuesto de cada una de ellas, la sujeción conjunta que implica en sí misma un trato diferenciado, sólo es constitucionalmente admisible en la medida en la que esté fundada en una razón que sea congruente con el fin de la norma, esto es, en el caso que aquí nos ocupa, en la razón de que esta sujeción conjunta es necesaria o al menos conveniente para determinar la renta de los distintos sujetos.**

En segundo término, y como exigencia derivada de los arts. 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada. Dada la existencia de una cuota única que la sujeción conjunta comporta, esta limitación constitucional puede concretarse en la afirmación de que tal cuota única no puede exceder en su cuantía de la que resultaría de adicionar las cuotas separadas que corresponderían a cada uno de los sujetos pasivos, aunque, como es obvio, sí puede ser menor si el legislador emplea también este instrumento de la sujeción conjunta, como es casi inexcusable, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el art. 39.1 de la Constitución.

Por último, y dado que la sujeción conjunta lleva inevitablemente a realizar conjuntamente actuaciones que en la sujeción separada serían estrictamente individuales, el desarrollo de aquélla ha de hacerse en términos que no resulten tampoco discriminatorios de cada uno de los sujetos del impuesto o lesionen otros derechos de éstos.

Dicho lo anterior, es claro que la valoración constitucional concreta de la figura de la sujeción conjunta sólo puede hacerse examinando la utilización que en la Ley se hace de este instrumento. El examen del art. 5.1 nos permitirá establecer si la aplicación de la sujeción conjunta a los integrantes de esta modalidad de unidades familiares es o no arbitraria, el del art. 7.3 ilustrará sobre la proporcionalidad o falta de proporcionalidad existente entre la distinción establecida entre los sujetos conjuntamente al impuesto (si tal distinción resulta legítima) y los que tributan separadamente, de manera que nos llevará a una conclusión sobre su constitucionalidad en relación con los arts. 14, 31 y 39.1 de nuestra Constitución y, por último, el análisis de los arts. 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley que también ha de hacerse desde esta misma perspectiva lleva, en cuanto que son estos preceptos los que disciplinan las actuaciones conjuntas, a examinar el sistema, asimismo, a la luz del derecho a la intimidad.

6. La sujeción conjunta al impuesto, de la que nos hemos ocupado en el anterior apartado se impone, en lo que aquí nos concierne, a los miembros de la unidad familiar descrita en la regla primera del apartado primero del art. 5 a cuyo análisis, desde el punto de vista de la constitucionalidad, se consagra esta parte de nuestros fundamentos.

Esta regla establece como primera de las modalidades de la unidad familiar (primera, también seguramente, en orden a su importancia) «la integrada por los cónyuges y, si los hubiese, los hijos menores legítimos, legitimados, reconocidos o adoptados, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos». De acuerdo con lo ya expuesto nuestro examen ha de centrarse en las razones que abonan en este caso la sujeción conjunta al impuesto de diversos sujetos pasivos que, en principio, habrían de estar separadamente sujetos a él, pues si tales razones no existieran o no fueran admisibles por resultar incongruentes con la finalidad perseguida, el trato diferente sería arbitrario y, por tanto, contrario a las exigencias derivadas del art. 14 de nuestra Constitución.



Dos razones se dan en la exposición de motivos de la Ley para justificar la introducción de la unidad familiar como unidad contribuyente. La existencia de economías de escala derivadas de la vida en común y la dificultad de discernir, en el caso de la familia, los ingresos y los gastos que corresponden a cada miembro («BOC» núm. 46, de 11 de enero de 1978). El primero de estos dos argumentos justificaría, de ser aceptable, una mayor carga tributaria de los integrantes de unidades familiares en relación con los individuos aislados que gozan de iguales ingresos, por ser menores los gastos necesarios de aquéllos en relación con los de éstos y por tanto también mayor su renta disponible. El segundo de ellos, por el contrario, admitida su corrección, no autoriza en modo alguno esta conclusión.

La supuesta disminución de gastos por las economías de escala que resultan de la convivencia, es también el argumento central que el Abogado del Estado utiliza en sus alegaciones para sostener la adecuación del actual sistema del impuesto sobre la renta de las personas físicas al principio de igualdad. Se trata, dice en síntesis, de una presunción basada en la experiencia a cuya utilización legislativa no puede hacerse otro reproche desde el punto de vista de la igualdad, que el doble de haberse plasmado en un concepto de unidad familiar que no incluye todas las situaciones del mismo género y haberse acogido además en forma tal que no permite la prueba en contrario. Bastaría, a su juicio, con salvar, en la fase de aplicación de la Ley, estos defectos, para mantener la validez constitucional de aquélla.

Los remedios que se sugieren (extensión analógica de la norma a otras situaciones de convivencia semejantes y posibilidad de invalidar la presunción mediante la prueba en contrario) no son, sin embargo, ni técnica, ni jurídica, ni lógicamente posibles. El primero de ellos, ya considerado por el legislador como una consecuencia necesaria de sus propios postulados en la misma exposición de motivos antes citada, fue allí mismo desechado «por la dificultad fáctica de probar tanto las uniones como las separaciones de hecho». A ello habría que añadir no sólo la dificultad resultante de la necesidad de incluir también unidades convivenciales sin comunicación sexual o no basadas en la relación familiar, sino sobre todo, después de la Constitución, en la imposibilidad que de su art. 18 se deriva para llevar a cabo indagaciones que afectan directamente al ámbito de la intimidad. No se necesita mucha imaginación para evocar el caos que esta posibilidad de corrección del sistema engendraría. Más evidente es aún la imposibilidad de la segunda vía de corrección que se nos sugiere, por tratarse en este caso de una imposibilidad lógica. La transformación de la actual presunción *iuris et de iure* en *praesumptio iuris tantum*, admitiendo la prueba dirigida a demostrar que no se ha producido el incremento de capacidad económica que el legislador presume, es virtualmente imposible en tanto que no se conozcan con exactitud la magnitud del presumido incremento y los factores que supuestamente lo originan y, como es claro, no hay ni en la Ley ni en el ordenamiento entero norma alguna que permita esa determinación.

Bastaría quizás con lo dicho para evidenciar que **la utilización de la unidad familiar como unidad contribuyente en cuanto implica una diferenciación fiscal de sus miembros por el hecho de serlo, no puede ser considerada como una diferenciación razonable** (ni, por tanto, constitucionalmente legítima) si se la considera apoyada, como razón única, en la de un supuesto incremento de la capacidad económica de sus miembros. Pero es que, además, esta razón no puede ser aceptada como fundamento de la norma por la muy simple causa de que no es congruente con el



sentido de ésta. No se trata sólo, en efecto, de que como ya sabemos, la definición de unidad familiar no incluye, ni en este ni en otros casos, las unidades de convivencia de otro género, aunque respecto de ellas serían presumibles las mismas economías de escala, es que, además, de acuerdo con la propia definición legal, quedan excluidos de la unidad familiar todos los demás individuos (hijos mayores de edad, ascendientes) que convivan con los cónyuges, obtengan o no rentas, mientras que, de otra parte, se consideran parte de ella en todo caso los cónyuges y los hijos menores aunque algunos de ellos vivan en España y otros en el extranjero.

La única razón congruente con la decisión legislativa es aquella que, prescindiendo total y absolutamente de las supuestas e inconcretas «economías de escala» se apoya en la existencia de unas relaciones que efectivamente se dan entre los cónyuges y sus hijos menores y no entre los integrantes de otras unidades de convivencia. A esta razón apunta el segundo de los argumentos utilizados en la exposición de motivos al referirse, como veíamos, a la dificultad de discernir, en el caso de la familia, los ingresos y gastos imputable a cada uno de sus miembros. No se trata, en rigor, de una dificultad de discernimiento originada en la capacidad de la relación existente entre la fuente de la renta y el inmediato perceptor de ésta, dificultad que, por ejemplo, en lo que toca a los ingresos procedentes del trabajo asalariado no parece evidente, sino del hecho de que no basta con el conocimiento de esa relación para determinar a quien debe imputarse la renta, pues efectivamente, entre los cónyuges o entre éstos y sus hijos menores se produce *ope legis* una comunicación de rentas que no se da, de modo jurídicamente necesario, en otras unidades de convivencia, además, claro está, de que los cónyuges perciben, frecuentemente, si no siempre, rentas comunes.

La administración por los padres de los bienes de los hijos (art. 164 C. C.) y la posibilidad de que gozan de destinar sus rentas al levantamiento de las cargas familiares, sin estar obligados a la rendición de cuentas (art. 165 C. C.) permiten entender que se opera por esta vía entre padres e hijos una transferencia de capacidad tributaria. Otro tanto sucede en la relación entre cónyuges; de modo palmario, claro está, cuando el régimen económico del matrimonio es el de la sociedad de gananciales o cualquiera de los otros regímenes semejantes a él existentes, como regímenes legales, en determinadas partes del territorio nacional, pero también, aunque en distinta medida, en aquellos otros casos en los que, como régimen legal o pactado, la relación económica entre los cónyuges se basa en el principio de separación, en el de participación o en cualquier otro. De otra parte, y como es claro, tanto en el caso de la sociedad de gananciales como en otros regímenes económicos matrimoniales existen, o pueden existir, fuentes de renta que corresponden indistintamente a ambos cónyuges.

En la relación de los cónyuges entre sí y con sus hijos menores existen pues, por mandato legal, unos rasgos peculiares que no se dan en otras estructuras de convivencia y que en cuanto comportan rentas comunes y comunicación de renta entre los distintos integrantes de la unidad familiar pueden ser legítimamente tomados en cuenta por el legislador al configurar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La tipificación como unidad familiar del conjunto formado por padres e hijos menores puede ser considerada, desde esta perspectiva, fundada en una razón congruente con la finalidad de la norma, lo que permite afirmar, sin duda, que no es contraria al principio de igualdad, por no ser razonable, la

**diferenciación que de ella resulta entre los sujetos pasivos del impuesto, según que estén o no integrados en unidades familiares de este género.**

Es cierto que las diferencias existentes entre los distintos regímenes económicos matrimoniales, así como otras circunstancias hacen que sea de muy diferente intensidad, de unos casos a otros, la comunicación de rentas que sustancialmente justifica la sujeción común. Es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil (que sin embargo tampoco puede ignorar) y que, en consecuencia, es en principio constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme, sin atender a la variedad posible en la práctica. No puede ignorarse, sin embargo, el hecho de que en ésta, hay supuestos en los que la sujeción conjunta resultaría discriminatoria por la inexistencia de las circunstancias que normalmente la justifican. El legislador de 1978, al optar por la sujeción conjunta, debió en consecuencia, tomar en cuenta esta posibilidad para establecer en estos casos, como en aquellos otros de los que más adelante (fundamento jurídico 9º) nos ocuparemos, fórmulas de imposición separada.

**La sujeción conjunta se justifica tan sólo, como acabamos de ver, en virtud de unas relaciones jurídicas específicas que no guardan relación necesaria con el presunto incremento de la capacidad económica que para los miembros de la familia resultaría de su pertenencia a ésta. Las consecuencias jurídicas que el legislador extraiga de tal diferencia, la diferencia de trato de los sujetos integrados en la unidad familiar en relación con quienes no lo están, sólo serán aceptables, en consecuencia, en la medida en la que sean también adecuadas y congruentes con tal diferencia, salvo en la medida en que, en cumplimiento del mandato contenido en el art. 39.1 C. E. ésta sea tomada también en consideración por el legislador para dispensar a los integrantes de la unidad familiar un trato fiscal más favorable que el que reciben los sujetos no integrados en unidad alguna.**

7. La diferenciación de trato entre sujetos del impuesto integrados y no integrados en una unidad familiar resulta sobre todo, en cuanto se trata de un extremo decisivo para la determinación de la deuda tributaria de la norma que determina la acumulación de «todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio», esto es, la norma contenida en el art. 73 de la Ley 44/1978, central en el sistema, como afirma el Abogado del Estado y a cuyo análisis consagraremos el presente fundamento

**El efecto que la acumulación de rentas produce en un impuesto personal y progresivo es bien conocido y no necesita ser de nuevo expuesto en detalle, pues es claro que el incremento de la base imponible determinado por la acumulación llevará necesariamente a la aplicación de mayores tipos, de tal modo que la cuota resultante será mayor que la adición de las cuotas que, separadamente, corresponderían a cada uno de los sujetos del impuesto integrados en la unidad familiar. La diferencia entre la cuota única y la adición de las hipotéticas cuotas separadas será tanto mayor cuanto más acusada sea la progresividad y desaparecería por entero (prescindiendo de otros mecanismos de corrección) con la eliminación de ésta, es decir, con la transformación del impuesto progresivo en proporcional. Consecuencia necesaria y por nadie discutida de este efecto de la acumulación es la de que los cónyuges, conjuntamente considerados, han de pagar una**

cuota superior, en separadamente, lo mismo ocurre, claro está, con los hijos menores, en su caso

**Este incremento de la carga tributaria sería constitucionalmente aceptable, desde la perspectiva de los arts. 14 y 31 de nuestra Constitución, en la conexión ya antes comentada, si efectivamente fuese la convivencia la razón de la diferenciación, si de la convivencia se siguiera también un incremento en alguna medida cuantificable de la capacidad económica de cada uno de los cónyuges y de cada uno de los hijos y si, por último, la mayor cuantía de la cuota a pagar estuviese en relación con este incremento de la capacidad económica.** No dándose, como hemos tratado de evidenciar en el anterior apartado de estos fundamentos, las dos primeras condiciones, resulta imposible y superfluo todo razonamiento sobre la tercera de ellas pues, como es claro, la consideración sobre la relación o proporcionalidad existente entre el incremento de la cuota y el de la capacidad económica exigiría tener noticia de la magnitud, siquiera sea aproximada, que a este último se atribuye, en tanto que, de otra parte, resulta ocioso entrar en ese cálculo, si hubiera sido posible, dado que, en ningún caso puede aceptarse que la tributación conjunta de los miembros de la unidad familiar resulte justificada por el hecho de la convivencia y la disminución de gastos que de él puede derivarse

Quizás por estas mismas razones, la defensa de la constitucionalidad de este precepto no se intenta por esta vía, sino con una doble argumentación que parte, efectivamente, del supuesto de que los cónyuges fueron objeto al menos, hasta 1985, de un mayor gravamen que los no casados e incluso de la aceptación implícita de que esta mayor carga tributaria, era, mientras existió, constitucionalmente inaceptable. Esta doble argumentación consiste en sostener, de una parte, que la tributación separada de los cónyuges se traduciría en una grave «despreocupación» desfavorable para aquellas familias (la mayoría en nuestro país) en la que es uno sólo de los cónyuges el que obtiene toda la renta y en afirmar, de la otra, que la mayor carga impositiva con la que se discriminaba a los matrimonios cuyos dos componentes trabajan fuera del hogar ha desaparecido en virtud de los paliativos introducidos por el legislador, especialmente a través de la llamada deducción variable que introduce la Ley 48/1985 y que, para el ejercicio de 1989 debe ajustarse a las previsiones de la Ley 37/1988 y para los siguientes a las del Real Decreto-ley 6/1988. Ambas argumentaciones han de ser separadamente analizadas

La primera de ellas puede ser desechada sin muy largo razonamiento, porque, como fácilmente se entiende, arranca del incierto supuesto de que la única alternativa posible al sistema de la pura y simple acumulación de rentas, tal como se establece en este precepto, es la declaración separada de los cónyuges. Una cosa es la acumulación de rentas para aplicar al resultado de la adición el tipo que corresponda y otra, bien distinta, la consideración conjunta de ambas rentas con las que se opera después para imputarles a los cónyuges (como ocurre en el sistema más simple de *splitting*) o a todos los miembros de la unidad (según el sistema de cociente familiar) a fin de aplicar el tipo que corresponda al resultado de esta imputación. En particular no se percibe cómo podría perjudicar a la mayor parte de los hogares (aquellos en los que toda la renta es obtenida por uno sólo de los cónyuges), la división por dos de la renta única, con la consiguiente disminución del tipo efectivamente aplicable

Al margen de su nula eficacia suasoria, el argumento tiene interés como testimonio de la pervivencia de una concepción del impuesto sobre la renta que no se adecúa en absoluto a la realidad jurídica presente. En el fondo de esta comparación entre familias parece estar latente, en efecto, la idea de que el sujeto pasivo del impuesto no es el individuo, sino la familia, o, dicho de otro modo, que se trata de un «impuesto de grupo»; sólo a partir de tal idea puede aceptarse como pertinente la comparación entre distintas familias para apreciar la existencia de desigualdades. Esta idea es, como indicamos, históricamente correcta. La «tributación familiar» ha existido entre nosotros, de una u otra forma, al menos desde la Contribución Extraordinaria de Guerra de 1810 y todavía en la última regulación anterior a la de la Ley 44/1978, la del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (texto refundido aprobado por Decreto 3358/1967) (RCL 1968\359 y NDL 16030), todas las rentas de la familia se acumulaban en la persona que tuviese la administración legal de la sociedad conyugal (art. 14), esto es, generalmente del marido, en tanto que no había deducción alguna por razón de matrimonio, sino «por esposa» (art. 36). Esta «tributación por grupo» a la que el sistema de acumulación pura parece responder efectivamente no cuadra, sin embargo, ni con los propios presupuestos de los que arranca la Ley 44/1978, para la cual, como antes destacamos el único sujeto pasivo posible de un impuesto sobre la renta de las personas físicas es la persona misma, el individuo (una proclamación formal que encubre una realidad bien distinta), ni con las exigencias que se derivan de nuestra Constitución. No sólo con las que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas, sino también con los que se deducen del concepto de familia y matrimonio que alienta en los arts. 39 y 32 y que es incompatible con una concepción de grupo en la que sólo es *sui iuris* la cabeza y *alieni iuris* todo el resto de sus integrantes, siquiera sea únicamente a efectos fiscales.

La sujeción conjunta al impuesto de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el impuesto sobre las personas físicas en un impuesto de grupo porque esta transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros, como sujetos pasivos del impuesto a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si, manteniendo esa misma capacidad, tributasen separadamente. La igualdad absoluta, matemática, es, ciertamente, tal vez un ideal inalcanzable en cada caso concreto, pero el sistema debe tender hacia ella y, en consecuencia, la consideración conjunta de todas las rentas, su adición, no puede ser utilizada como un procedimiento suficiente para determinar por sí solo la base imponible, sin combinarlo con alguna técnica que tome en consideración el número de miembros que componen la familia y, eventualmente, la distribución real entre ellos de las rentas adicionadas.

Más largo análisis requiere el segundo de los citados argumentos, esto es, el que afirma que la discriminación efectivamente existente con anterioridad ha desaparecido en virtud de los paliativos introducidos, sobre todo, a partir de 1985

Estos paliativos operan, en general, de acuerdo con la pauta establecida en el art. 1.3 de la Ley de Impuesto, mediante la aplicación de deducciones con las que se pretende tomar en consideración, como ordena el apartado 1.º del mismo artículo, las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Algunas de estas deducciones (las previstas en el apartado D del art. 29) aunque calificadas de

familiares porque efectivamente tienen en general su origen en las relaciones de parentesco no operan sólo en favor de las unidades familiares que aquí nos ocupan, sino de todos los sujetos pasivos del impuesto y no pueden ser tomadas en consideración, por lo tanto, como un posible instrumento de corrección del incremento de gravamen que resulta de la acumulación de rentas. Otros benefician sólo a este tipo de unidades familiares, en cuanto que se conceden por razón de matrimonio, o a todas las unidades familiares, sea cual fuere la modalidad, pero tampoco pueden ser consideradas en modo alguno como un paliativo del incremento de progresividad no sólo porque al no guardar relación alguna con la cuantía de la base no pueden cumplir esta función, que es la razón esencial, sino también porque de hecho, como en el caso de la llamada «deducción general», mientras existió, el incremento debido a la acumulación no procede siempre, sino sólo cuando las rentas acumuladas tienen determinado origen. Es cierto que para determinados niveles de la base imponible, estas deducciones fijas, cuya cuantía puede ser modificada anualmente por el legislador (que naturalmente puede también dejarla incambiada año tras año) pueden absorber el incremento de la progresividad resultante de la acumulación, aunque sin duda las tendencias inflacionistas presentes en nuestra economía hacen que, en general, sea cada vez menor el número de unidades familiares cuyos miembros ven así desaparecer la discriminación que de otro modo sufrirían, pero igualmente cierto es que no pueden producir este efecto respecto de las bases imponibles que superen una determinada magnitud y que, en consecuencia, los miembros de las unidades familiares correspondientes seguirán siendo tratados de un modo distinto y más gravoso, que los sujetos pasivos que, con idéntico nivel de renta, no están integrados en una unidad familiar

**El único mecanismo al que, en principio cabe atribuir alguna eficacia correctora es, en consecuencia, el de la «deducción variable» por ser el único que, de algún modo, establece una conexión entre la cuantía de la deducción y la de la base imponible.**

Esta deducción variable presenta, tanto en la fórmula general prevista en el art 29.B de la Ley 44/1978 tras la modificación introducida por la Ley 48/1985, como en la fórmula establecida para el ejercicio de 1989 en la Ley 37/1988, como, para lo sucesivo, por el Real Decreto-ley 6/1988, las siguientes características a) Se aplica sólo en el caso de que existan rentas acumuladas procedentes de rendimientos de trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas, pero no cuando la acumulación es de rentas de otro origen, b) La cuantía de la deducción varía en función de un doble parámetro, el de la magnitud de la base imponible total, de una parte, y el de la relación que media entre ella y la segunda de las rentas acumuladas, de la otra, c) en ambos casos la deducción tiene un tope máximo de tal modo que el incremento de progresividad no es ya objeto de corrección alguna para las bases imponibles que excedan de una determinada cifra (9 000 000 de pesetas en el Real Decreto-ley 6/1988) La técnica utilizada por la Ley 48/1985 y después por la Ley 37/1988 y por el Real Decreto-ley 6/1988 es pues, sensiblemente la misma, aunque difiera el modo de presentación y sea también diferente la cuantía de la deducción correspondiente a cada nivel (mayor en el Real Decreto-ley que en la fórmula originaria de la Ley de 1985), aunque la diferencia aparente ha de ser corregida teniendo en cuenta que según esta fórmula la deducción variable se adiciona a las demás deducciones, lo que no ocurre con el Real Decreto-ley y en la corrección de la fórmula operada por la Ley 37/1988



Las similitudes estructurales existentes (subrayadas, por lo demás por el propio Abogado del Estado en las alegaciones hechas en relación con el Real Decreto-ley 6/1988) permiten el juicio conjunto de las distintas disposiciones pues, si bien es claro que la mayor cuantía de las deducciones previstas en el Real Decreto-ley, en relación con la Ley y la elevación en el tope máximo de la deducción posible harán que sea mayor el número de unidades familiares que, merced a su aplicación, vean corregido el incremento de gravamen resultante de la acumulación de rentas, este incremento seguirá pesando sobre otras, ya que las modificaciones meramente cuantitativas no afectan a la estructura del mecanismo ideado por el legislador.

La sola existencia de esta estructura del sistema corrector evidencia su incapacidad para alcanzar el fin que se le asigna, esto es, el de eliminar el incremento de la progresividad que resulta de la pura acumulación de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos a imposición conjunta, obligados así a soportar una carga tributaria mayor que la que, de acuerdo con las normas generales, correspondería a estos mismos individuos si las rentas que se les imputan fuesen separadamente sometidas al impuesto.

Es evidente, en efecto, en primer lugar, que el mecanismo corrector no opera en absoluto, por definición, cuando las rentas acumuladas son rentas de capital, puesto que, como decimos, en cualquiera de sus fórmulas la deducción variable sólo es aplicable cuando las diversas rentas acumuladas proceden del trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas. La cuestión que esta exclusión plantea no es, naturalmente, la de la justificación de la distinción que, con carácter general, pueda establecer la ley entre rentas de uno u otro origen, pues parece poco dudoso que en un Estado social y democrático de derecho, el legislador puede dar un tratamiento distinto a las rentas del capital y a las procedentes del trabajo. La cuestión es, simplemente, la de la justificación que, desde el punto de vista de la igualdad contributiva, pueda darse al hecho de que dos perceptores de rentas de capital hayan de satisfacer, si se unen en matrimonio, una cuota tributaria superior a la adición de las que pagarían por esas mismas rentas si no estuviesen casados, o, dicho de otro modo, al hecho de que no se intente corrección alguna al incremento de la progresividad resultante de la acumulación cuando son rentas de capital las acumuladas.

La única explicación ofrecida es la de que, a diferencia de lo que ocurre con las rentas no procedentes del capital, cuya titularidad no puede ser fácilmente enmascarada, la titularidad de los activos que generan rentas de capital puede ser transferida a otros miembros de la unidad con el fin de reducir la cuota total, puesto que, en el supuesto de tributación separada, es claro que a las bases imponibles resultantes del fraccionamiento les sería de aplicación un tipo más bajo y, por consiguiente, sería menor la cantidad resultante de la adición de cuotas que la cuota única correspondiente a la base imponible existente antes de la transferencia parcial. La posibilidad de una combinación de este género es, desde luego, innegable, pero no es, por el contrario, evidente que para impedir la disminución de ingresos del erario público que de ella se seguiría pueda el legislador ignorar la existencia de límite que a su actuación impone el principio constitucional de igualdad, de manera que para impedir la disminución de ingresos que para la Hacienda origina una operación jurídica lícita, pueda vulnerar el derecho a la igualdad de todas las personas titulares de rentas de capital que contraen matrimonio. **El fin perseguido por la norma es**



constitucionalmente irreproachable, pero no en el medio utilizado, y el precepto que determina la acumulación de rentas, no corregido en absoluto en sus efectos por lo que toca a las rentas de capital, es ya, por ello, contrario a la igualdad constitucionalmente exigible.

En segundo lugar, y como es evidente, el sistema deja también fuera a las rentas procedentes de la actividad personal cuando exceden de un límite que ha variado en el tiempo, pero que no ha desaparecido, pues en todas sus formulaciones la deducción variable limita sus efectos a determinados niveles de renta, más allá de los cuales juega ya libremente el incremento de progresividad resultante de la acumulación. Esta limitación de efectos perjudica, aparentemente, a un porcentaje pequeño de las unidades familiares existentes en el país, pero por pequeño que este porcentaje sea y por grande que sea la renta de las unidades familiares afectadas por el perjuicio, no se nos ha ofrecido otra razón para justificarlo que la de que la reforma del sistema impositivo indispensable para evitarlo acarrearía una mayor complejidad y, por consiguiente, mayores costos de gestión y de cumplimiento. Cabe, en lo posible, que ello sea efectivamente así, pero aun aceptándolo, tampoco se percibe la razón por la cual el precio de la simplificación deba ser satisfecho por los perceptores de rentas elevadas sólo si, además de ello, están casados. Como a efectos del principio de igualdad la comparación debe establecerse entre personas con el mismo nivel de rentas, la diferencia de gravamen entre contribuyentes aislados o integrados en una unidad familiar es incompatible con dicho principio, con absoluta independencia de cuál sea el número o el nivel de rentas de los afectados, cuando tal diferencia es una consecuencia necesaria del sistema y no un caso aislado producido por circunstancias que el legislador no pudo tener en cuenta.

Del análisis anterior se sigue que el mecanismo ideado para corregir los efectos discriminatorios del sistema de acumulación, aunque los atenúa, no los elimina, y a veces pone de relieve la existencia de otras desigualdades (así, por ejemplo, la que nace de la influencia que sobre el mayor o menor incremento de la progresividad inducido por la acumulación tiene la relación existente entre las rentas acumuladas, o la discriminación de que son objeto las rentas menores, cuando son más de dos las rentas de trabajo acumuladas). No puede considerarse, por tanto, que la adopción y los sucesivos perfeccionamientos de dicho mecanismo, expresión, sin duda, de un laudable deseo de acomodar la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas a las exigencias derivadas de la garantía constitucional de la igualdad, hayan conseguido su objetivo, que probablemente sólo puede alcanzarse operando sobre la estructura misma del sistema y no mediante la superposición al mismo de mecanismos que operan únicamente sobre los efectos. Pese al esfuerzo del legislador, el art. 7.3 de la Ley 44/1978 es incompatible con el principio de igualdad. La nulidad que de ahí resulta impide naturalmente la aplicación de los mecanismos correctores contenidos en las Leyes 48/1985 y 37/1988, así como en el Real Decreto-ley 6/1988.

Debemos ahora contrastarlo con los demás preceptos constitucionales que citábamos al plantear esta cuestión

**La violación del art. 39.1 C. E. que el sistema de acumulación de rentas implica se produce en primer término y, sobre todo, por las mismas razones que obligan a**

considerar que tal sistema es incompatible con el principio de igualdad. Si la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la que pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta, pero no integrado en una unidad de este género (o, lo que es lo mismo, mayor que la que pesaría sobre esa misma persona si no constituyera parte de una familia, a efectos fiscales), es evidente que no sólo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, al obrar así, no sólo se protege, sino que directamente se la perjudica. Existen, además, otros efectos del sistema por los que también este resulta cuestionable desde esta misma perspectiva

Se trata, sobre todo, de la incidencia que el sistema mismo tiene sobre la división de trabajo en el seno del matrimonio y, en particular, sobre el acceso de los cónyuges al mercado de trabajo, es decir, en la práctica, sobre la influencia que el sistema puede ejercer sobre la opción de la mujer entre el trabajo en el hogar o su incorporación al mercado de trabajo, pues partimos del supuesto de que cualquier norma que incida sobre la vida de la familia debe ser respetuosa con la concepción de ésta que alienta en la Constitución, de la que forma parte la igualdad entre los cónyuges. Esa igualdad se verá seguramente alterada cuando la libertad de elección u oficio de uno de los cónyuges se vea condicionada por las consecuencias económicas que, en razón de la norma tributaria, se seguirán de su elección y, aunque carecemos de estudios sociológicos que claramente lo establezcan, parece poco dudoso que el sistema de acumulación de rentas, en cuanto que incrementa la carga tributaria de la familia, desestimula, por decir lo menos, el trabajo fuera del hogar del posible perceptor de la segunda renta que es, en la mayor parte de los casos, la esposa. El uso que de la acumulación de rentas se ha hecho en otros países con la finalidad expresa de «devolver la mujer al hogar» avala claramente esta deducción. También desde este punto de vista, pues, el precepto que ahora analizamos se concilia difícilmente con el art. 39.1, en relación con el 32, ambos de la C. E., cuyo respeto exige, en primer lugar, la neutralidad del sistema tributario respecto de la situación recíproca de los cónyuges.

Esta idea de neutralidad es también la que, de acuerdo con el principio de igualdad, debe inspirar el régimen tributario de los sujetos integrados en una unidad familiar, de manera tal que su gravamen no sea incrementado como consecuencia de la integración

La existencia de transferencias de capacidad económica entre los cónyuges o entre éstos y otros miembros de la unidad familiar, así como la existencia de fuentes de renta de titularidad compartida y otras razones (y, entre ellas, muy especialmente, la obediencia al mandato constitucional de protección a la familia) dotan de fundamento suficiente a la diferenciación establecida por la Ley del Impuesto entre los sujetos integrados en una unidad familiar y los que no lo están y, en consecuencia, obligan a considerar que la imposición conjunta no es en sí misma contraria a la Constitución por arbitraria o irrazonable, como ya antes veíamos. Esta resulta transgredida, sin embargo, cuando el tratamiento fiscal distinto que, como consecuencia de esa diferenciación, reciben los cónyuges resulta más gravoso que el que recibirían si no lo fueran, pues la diferencia establecida no autoriza en modo alguno a extraer de ella consecuencias que no son congruentes con su propia razón de ser. Esta es, sin duda, la finalidad que persiguen los diversos sistemas que el Derecho comparado ofrece y de los cuales recoge un buen elenco el informe de la

Secretaría de Hacienda que el Abogado del Estado acompaña a sus alegaciones, pues en todos ellos, con una u otra técnica, se intenta asegurar una tributación *per capita* de los cónyuges que no exceda de la que les correspondería de no haber contraído matrimonio

8. El art 31 dispone, en su apartado segundo, que «los sujetos pasivos que componen una unidad familiar están solidariamente obligados frente a la hacienda pública al pago de la deuda tributaria que corresponda a la acumulación de rendimientos e incrementos previstos en el art 73 de esta Ley (se refiere, claro está, a la Ley 44/1978), sin perjuicio del derecho a prorratearla entre sí, según la parte de renta que corresponda a cada uno de ellos. A efectos de este prorrateo, integran la deuda tributaria los conceptos comprendidos en los epígrafes a), b) y c) del art 58 de la Ley General Tributaria» Merced a esta remisión a la Ley General Tributaria se excluyen en apariencia de la responsabilidad solidaria el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias, de manera que aquélla se limita, en principio, además de la cuota, a los recargos legalmente exigibles, los intereses de demora y el recargo por aplazamiento o prórroga. Tal limitación es, sin embargo, meramente aparente, pues el apartado cuarto del mismo artículo (cuyo contenido se reitera después, con cierta redundancia en el apartado sexto del art 34, igualmente cuestionado) incluye también en la responsabilidad solidaria frente a la Hacienda pública los recargos de apremio y las sanciones pecuniarias, sin perjuicio de que el pago de aquéllas o éstas haya de correr a cargo del miembro de la unidad familiar cuya conducta los originó.

**Esta extensión, inclusive a las sanciones, de la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar ha suscitado reservas en algunos sectores de la doctrina, tanto en lo que afecta a su fundamentación genérica, como, más en concreto, en lo que respecta a la posibilidad de que, merced a la misma, pueda dirigirse el Fisco contra el patrimonio de aquellos miembros de la unidad familiar que ni han de suscribir la declaración única, ni efectuar los pagos, ni realizar acto alguno relacionado con la gestión del impuesto y que, por tanto, no tienen posibilidad alguna de cometer infracciones sancionables.** Esas reservas, por fundadas que sean, han de quedar, sin embargo, fuera de nuestro análisis, pues nacen de razones que no fueron tomadas en consideración en nuestra STC 209/1988 y que no han sido, en consecuencia, sometidas a debate. La cuestión planteada es, en sus términos más estrictos, la de la compatibilidad de la norma que impone la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar con los arts. 14, 18 1, 31 y 39 de nuestra Constitución.

Como es obvio, **la regla que impone la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar respecto de la deuda tributaria única sólo tiene sentido a partir del supuesto de la sujeción conjunta de todos los integrantes de la familia al impuesto y en nuestro sistema está en estrecha conexión con el mandato que impone la acumulación de rentas.** Su análisis ha de hacerse, pues, en dos planos distintos. De una parte, por así decir en abstracto, como componente del sistema de sujeción conjunta de todos los miembros de la unidad familiar. De otra parte, en la conexión concreta que guarda con la acumulación de rentas.

**La finalidad que la Ley persigue al imponer la responsabilidad solidaria frente a la hacienda pública de todos los miembros de la unidad familiar es, sin duda, constitucionalmente intachable, puesto que intenta garantizar el cumplimiento de un deber constitucional. Es también indudable, sin embargo, que la extensión de la**

**responsabilidad de cada uno de los integrantes de la familia hasta el monto total del crédito exigible por el Fisco, conjuntamente de todos ellos, puede hacer la situación de aquellos individuos contra los que la hacienda se dirija más penosa que sería si hubieran quedado sujetos separadamente al tributo y que la norma que impone la solidaridad pasiva parece chocar así contra las exigencias que derivan de los arts. 14 y 31, de una parte, y de la otra, en cuanto que se trata de un disfavor que sólo puede afectar a los miembros de una familia, también del 39.1.**

Esta aparente contradicción con la Constitución que, desde luego, no puede ser desechada con el argumento de que de esa mayor carga que se arroja sobre ciertos miembros de la familia se alivia por el contrario a otros, llevaría, de ser real, a declarar la inconstitucionalidad de la sujeción conjunta al impuesto, pues la responsabilidad solidaria es una consecuencia casi ineluctable de la sujeción conjunta que comporta, como ya señalamos, el establecimiento de una cuota única para la unidad tributaria. En esta relación estrecha entre sujeción conjunta y solidaridad se encuentra también por ello, como es evidente, la razón de la legitimidad constitucional del Instituto, pues si lo que justifica el trato diferenciado de los individuos integrantes de una unidad familiar, en relación de quienes no lo están, es precisamente la existencia entre aquéllos de una comunicación de rentas, que hace muy difícil o imposible el establecimiento de bases imponibles y cuotas individualizadas, no puede entenderse como lesiva de la igualdad contributiva (o del mandato constitucional de protección a la familia) la extensión de la responsabilidad de cada uno de los miembros de la unidad a la totalidad de esa cuota única.

La regulación del prorrateo que se hace en el apartado tercero, y que desarrollan los arts 133 a 135 del Reglamento de la Ley ([RCL 1981\2352](#), 2931; [RCL 1982\29](#) y [ApNDL 7171](#)), ha sido objeto de algunas críticas doctrinales y puede originar, sin duda, en cuanto que establece un distanciamiento quizás excesivo entre la relación externa y las relaciones internas, alguna desigualdad en situaciones concretas, que podrían ser evitadas con técnicas que impusieran al Fisco la obligación de precisar cuál es la porción de deuda que, a efectos internos, corresponde a cada uno de los sujetos de la unidad familiar. El mero riesgo de esta desigualdad originada por la aplicación de la norma, pero no como consecuencia necesaria de ella, no autoriza, sin embargo, a oponerle tacha alguna de inconstitucionalidad.

**En la conexión concreta que ahora guarda la regla de la responsabilidad solidaria con el sistema de simple acumulación de rentas de la unidad familiar impuesto por el art. 7.3, al que expresamente se remite el apartado segundo del art. 34, la norma viola los arts. 14, 31 y 39.1 de la Constitución, pues está referida a una obligación cuyo contenido económico se establece en violación tanto del principio de igualdad, en relación con el de capacidad económica, como del mandato de protección a la familia.**

9. El apartado tercero del art. 34 establece que las unidades familiares integradas por un matrimonio con o sin hijos menores habrán de presentar una declaración única, que habrá de ir suscrita, además, por ambos cónyuges, sobre quienes pesa conjuntamente el deber de declarar. Como esta obligada actuación conjunta de los dos esposos puede dar lugar a situaciones que naturalmente no son posibles en las demás modalidades de unión familiar, en las que es uno sólo el obligado a declarar (obligación que a veces recae sobre una persona ajena a la unidad misma), el precepto se completa con una serie de

normas relativas a aquellas situaciones en las que, por discrepancia, no cabe la actuación conjunta.

Para estos casos se prevé, en primer lugar, que ambos cónyuges hagan constar en la declaración «las circunstancias y datos concretos que motiven y reflejen la discrepancia», y si aún esto resultara imposible que presenten declaraciones individuales «de sus propios elementos de renta y de la de los restantes sujetos de la unidad familiar», supuesto al que se anudan unas consecuencias que después se comentarán

**La necesidad que la sujeción conjunta entraña de liquidar el impuesto sobre la renta correspondiente a los miembros de una unidad familiar a través de una declaración única es palmaria, sobre todo cuando el procedimiento seguido es el de la autoliquidación y siendo éste constitucionalmente legítimo y de común empleo, según evidencia el Derecho comparado, es claro que en la medida en que no es contraria a la Constitución la sujeción conjunta de los integrantes del matrimonio y sus hijos menores tampoco lo es la exigencia de una declaración común. Menos dudas aún suscita la constitucionalidad de la actuación conjunta, esto es, de la imposición conjunta a ambos esposos del deber de declarar y de suscribir ambos, en consecuencia, la declaración única, comprensión de todas las rentas percibidas por los distintos miembros de la unidad familiar y de todos los datos que les afecten y sean relevantes para la determinación de la deuda tributaria, pues, a partir del imperativo constitucional (art 32) de plena igualdad de los cónyuges, difícilmente cabe imaginar otra fórmula.**

No basta, sin embargo, con esta consideración en abstracto del mandato que impone a los esposos conjuntamente el deber de declarar, pues ese mandato es sólo el núcleo sustancial de un precepto que aparece inserto en una determinada conexión y que contiene normas concretas, cuya consideración es indispensable para resolver sobre la constitucionalidad de la disposición legal sometida a nuestro examen.

**El deber de declarar de los esposos surge, según resulta de la conexión entre el precepto que ahora analizamos y el que le precede en el apartado primero del mismo artículo, no en razón de sus rentas propias, sino, por así decir, en razón de las percibidas por todos los integrantes de la unidad familiar. Ese apartado, al imponer el deber de declarar a todos cuantos obtengan rendimientos sometidos al impuesto, dispensa de tal deber a quienes los perciban por debajo de un determinado mínimo (en la actualidad 865 000 pesetas), a efectos del cual, concluye, se computarán todos los ingresos de la unidad familiar. Se sigue de ello, en consecuencia, que quedan obligados a declarar ambos esposos, aunque ninguno de ellos obtenga rentas en la cuantía mínima, a partir de la cual surge para el resto de los sujetos pasivos aquel deber. Esta obligación (cuya existencia, dicho sea de paso, evidencia que el legislador ha actuado como si el sujeto pasivo del impuesto fuese realmente la unidad familiar) implica una diferencia de trato que no puede justificarse por las mismas razones que justifican la que entraña la sujeción conjunta porque no es una consecuencia necesaria de ésta. La formulación del precepto es, en consecuencia, en esta conexión, discriminatoria y lo hace ya sólo por eso, constitucionalmente ilícito.**



A la misma conclusión se llega, en virtud de razones distintas, al analizar las previsiones que en el mismo se incluyen para aquellas situaciones en las que el acuerdo entre los cónyuges no es posible. Sea cual fuere el grado de ese desacuerdo, la Ley exige, en efecto, que cada uno de ellos declare no sólo sus propias rentas, sino también las del otro, como miembro que es de la unidad familiar. Y no sólo que las declare, sino incluso que haga una autoliquidación de acuerdo con su propia declaración, que se verá además incrementada en un 15 por 100. Para estos casos, el Reglamento de la Ley (que curiosamente no contiene previsión alguna en relación con aquellos otros, ciertamente improbables, en los que el desacuerdo se puede resolver mediante la expresión de sus «motivos y circunstancias», ni en lo tocante a la «imposibilidad de hecho» de suscribir declaración única, a la que la Ley se refiere en el apartado cuarto de este mismo artículo), dispone que la Administración girará una declaración provisional única, apoyándose en cada caso en los datos de una u otra declaración que proporcionen una cuota más alta, cuya cuantía sufrirá, además, un nuevo recargo del 15 por 100 y a cuyo pago se imputará el ya hecho a través de las respectivas autoliquidaciones.

**El precepto no lesiona el principio de igualdad, en cuanto que es aplicable sólo a los esposos, cuya sujeción conjunta al impuesto es, en principio, lícita, pero es desde luego claramente incompatible con el derecho a la intimidad personal y familiar (art 18 1 C. E.)**

El Abogado del Estado niega esta contradicción, según ya antes señalamos, con el argumento que se recoge en los antecedentes con mayor detalle y que no resulta convincente por una doble razón.

La primera de ellas reside, como es evidente, en su propia debilidad. Es cierto que en el régimen legal de gananciales (cuya vigencia actual en algunos Estados de la Unión norteamericana parece haber sido, dicho sea de paso, el origen del *splitting*), ambos cónyuges están recíprocamente obligados a informarse periódicamente sobre la situación y rendimientos de sus respectivas actividades económicas (art 1383 C. C.) y que en él, como en los que con carácter legal existen en diversas partes del territorio nacional (así el de comunicación foral de la tierra llana de Vizcaya y algunas localidades de Alava, el de conquistas de Navarra, o el aragonés), las ganancias de cada uno de los cónyuges se hacen comunes a los dos, pero ni éste es el régimen legal en toda España, en una parte sustancial de la cual el régimen legal es, por el contrario, el de separación, ni, sobre todo, es la base de nuestro sistema jurídico, que en lo que se refiere al régimen económico del matrimonio se basa en la libertad de capitulaciones (art 1315 C. C.), que no pueden dispensar a los esposos ciertamente del deber de socorro mutuo (art 68 C. C.) ni de contribuir a los gastos comunes en una u otra forma, pero que sí les autoriza, claro está, a mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas. **El límite de tal reserva viene dado por las normas que determinan el régimen económico-matrimonial, no por la Ley fiscal, y, en consecuencia, no puede ésta ni imponer la necesidad de romperla frente al otro cónyuge ni arrojar sobre éste la carga de declarar, cuantificándolos, los ingresos percibidos por su esposa o esposo, en contra de la voluntad expresa de ésta o éste.**

Porque de lo que se trata es, en efecto, y con ello pasamos a la segunda de las razones antes mencionadas, de que **en su forma actual la regulación de la declaración única y conjunta de los esposos impone a cada uno de ellos el deber de denunciar ante la**



**Hacienda Pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurre su respectivo cónyuge en la estimación de sus propias rentas. La obligada manifestación pública de una discordia en el seno de la familia no es tampoco compatible con la intimidad familiar.**

El razonamiento podría continuarse, sin duda, tomando en consideración aquellos supuestos, bien posibles en la práctica, en los que la comunicación entre los esposos se ha roto de manera ocasional o no, pero en todo caso sin que tal ruptura se haya traducido en una modificación de la situación jurídica del matrimonio, de tal modo que la actuación conjunta ante la Hacienda obligaría a restablecer, con este sólo fin, una relación que violenta la intimidad de las personas

**También desde la perspectiva que ahora adoptamos, esto es, la del derecho a la intimidad, resulta incompatible con la institución la actual regulación legal del deber conjunto de los cónyuges y, en consecuencia, también desde ella el precepto ha de ser declarado inconstitucional.**

**Esta conclusión evidencia la necesidad de que para resolver estas situaciones en las que la actuación conjunta de los cónyuges intenta ahora reforzarse por una vía que violenta la Constitución, como en relación con aquellas otras en las que la sujeción conjunta resultaría discriminatoria por la inexistencia fáctica de los supuestos que generalmente la justifican, el legislador ha de regular medios que hagan posible la imposición separada.**

10. Como recordamos en el tercero de los fundamentos de esta Sentencia, el segundo conjunto de preceptos cuya constitucionalidad se cuestionó en el fallo de la STC 209/1988, es el integrado por los arts 23 y 24.7 de la Ley 44/1978, debiendo tenerse en cuenta según también hemos tenido ocasión de advertir, que la segunda de las disposiciones cuyo examen de constitucionalidad entonces promovimos (el art 24.7) fue objeto, con independencia de determinadas modificaciones ahora intrascendentes, de una nueva localización sistemática en el cuerpo de aquella Ley por obra de lo dispuesto en el art 1 de la Ley 48/1985, de tal modo que el contenido dispositivo de dicho precepto quedó incluido en el art 24.1 b), de la Ley reformada, es esta nueva numeración la que utilizaremos en adelante

Ocurre también, y así lo ha destacado en sus alegaciones el Abogado del Estado, que el art 24.1 de la Ley 44/1978 ha sido modificado, una vez dictada y publicada la Sentencia de que trae causa este proceso, por el art 83 de la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, introduciéndose en aquel precepto un nuevo apartado «C» en cuya virtud el período impositivo será también inferior al año natural «cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil» Esta innovación legislativa ha de evitar, ciertamente, que se reproduzcan en el futuro situaciones de discriminación como la constatada en la STC 209/1988, pero no hace ahora ocioso, en contra de lo argüido por el Abogado del Estado, el examen de los arts 23 y 24.1 b), de la Ley 44/1978 por referencia a la igualdad que la Constitución proclama (arts 14 y 31.1) pues el enjuiciamiento al que en este punto dimos lugar al conceder aquel amparo conserva aún hoy su sentido que no es otro que el proceder, si así es preciso, a la definitiva expulsión del ordenamiento de las reglas o normas inconstitucionales excluyendo todo vestigio de vigencia que las mismas pudieran contener aún

La discriminación que apreciamos en el fundamento 11 de la STC 209/1988 proviene como ya entonces apuntamos, de la misma regulación legislativa del período de imposición y devengo del impuesto. Tras fijar que el período es «el año natural» (art 23), la Ley 44/1978 exceptuó de tal regla determinadas hipótesis, entre las que se contaban, por lo que ahora importa, los casos de disolución o separación matrimonial, a los que se añadieron, en la reforma que dio lugar al nuevo art 24.1 b), los supuestos de nulidad matrimonial y de fallecimiento del padre o madre solteros, o de cualquiera de los hermanos sometidos a una misma tutela, situaciones todas ellas para las que el legislador dispuso que el período impositivo finalizara al verificarse las circunstancias así previstas. Estas excepciones a la regla de la imposición por períodos anuales completos expresan manifiestamente, la pretensión del legislador de acomodar el período impositivo a la efectiva subsistencia de la unidad familiar, pero es patente que de la *ratio* de tal singularización no se extrajeron todas las consecuencias, pues el mismo fundamento existente para el fraccionamiento del período impositivo en la hipótesis de extinción de la unidad familiar se aprecia cuando de lo que se trata es de la constitución, por matrimonio, de esa misma unidad, no siendo discernible razón alguna que pudiera justificar la falta de previsión de tal supuesto a efectos de reconocerle idéntica trascendencia, en el art. 24.1 b). **Esta omisión legislativa constituye una discriminación proscrita por los arts. 14 y 31.1 de la Constitución, pues no puede el legislador tampoco cuando adopte una regulación especial o excepcional, singularizar sin fundamento entre aquellos que, atendido el fin de la diferenciación, se encuentran en una posición igual. Así hemos de declararlo ahora, sin que la constatación de tal inconstitucionalidad determine, claro está, anulación alguna, pues para restablecer en este punto la igualdad que la Constitución impone basta con afirmar, con los efectos inherentes a nuestra Sentencia, que el art. 24.1 b), de la Ley 44/1978, en cuanto regla discriminatoria *ex silentio*, no podrá aplicarse en el futuro en los procedimientos y procesos relativos a situaciones nacidas bajo su vigencia.**

11. Llegados al final de nuestro análisis, sólo resta antes de pronunciar el fallo a que el mismo conduce cerrar la cuestión que, al término del fundamento 5.º dejábamos en cierto modo abierta, y precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad en este supuesto, en el que juzgamos sobre un sistema articulado mediante distintos preceptos

La cuestión a que antes nos referimos es la que abríamos al decir que la valoración constitucional concreta de la figura de la sujeción conjunta al impuesto sólo podía hacerse teniendo en cuenta la utilización que de tal figura hace la Ley. En ésta, como hemos visto, la figura es aplicada (art 5 1, regla primera) a un grupo de personas entre las que existen efectivamente relaciones relevantes desde el punto de vista tributario, de tal modo que dicha aplicación no puede ser tachada de arbitraria aunque tampoco impuesta en términos tales que hagan imposible la imposición separada cuando en la práctica no se dan efectivamente esas relaciones. Para hacer efectiva la sujeción conjunta al impuesto, el legislador ha utilizado sin embargo un sistema que es constitucionalmente inaceptable porque incrementa de manera claramente discriminatoria la cuota tributaria (art 7 3), a cuyo pago están solidariamente obligados todos los integrantes de la unidad familiar (arts 31 2 y 34 6), debiendo los cónyuges que la integran suscribir conjuntamente una declaración única, o, en todo caso, cuando no hubiese acuerdo entre ellos, formular cada uno de ellos una declaración comprensiva de todas las rentas de la unidad familiar (art 34 2) con lo que se violenta tanto la

intimidad individual de los propios cónyuges, como la de la familia. La verificación de estas transgresiones constitucionales lleva, como es inevitable, a la invalidación de tales preceptos, pero como hemos cuidado de subrayar, esta invalidación viene impuesta, en lo que toca a los arts 31 y 34, no porque resulte contrario a la Constitución el núcleo central de estos preceptos (el establecimiento de la responsabilidad solidaria o la imposición del deber de formular conjuntamente una declaración única), sino por determinaciones en cierto sentido accesorias (la responsabilidad solidaria respecto de una obligación de pago cuyo contenido se determina según un método discriminatorio, en un caso, la regulación prevista para el supuesto de discordia entre los cónyuges, en el otro), que no guardan conexión necesaria con el principio de sujeción conjunta al impuesto, cuya invalidación no exigen en consecuencia. Tampoco hay relación necesaria, como ya hemos visto, entre el principio de sujeción conjunta y el sistema de acumulación de rentas que prevé el art 73 que más bien implica una contradicción lógica con aquél. Si la razón de ser de la sujeción conjunta reside en la comunicación de rentas existente entre los integrantes de la unidad familiar, es obvio, en efecto, que los incrementos de renta de que unos miembros de dicha unidad se benefician como resultado de su integración en ella, significan una disminución en la renta de otros y que, en consecuencia, la determinación de la base imponible de la unidad tributaria ha de tomar en cuenta la pluralidad de sujetos, en lugar de ignorarla como sucede en el caso de la pura acumulación.

Es claro, en razón de lo dicho, que **la remisión que el art. 4.2 hace a los arts. 7.3, 31 y 34 de la propia Ley 44/1978 queda ahora, al resultar estos inválidos, privada de contenido, pero en cuanto que tal invalidez no se produce por razones que deriven necesariamente del principio de sujeción conjunta que el citado art. 4.2 consagra, no comporta la invalidez de éste.**

Como hemos indicado en los fundamentos 6º y 9º de esta Sentencia, sin embargo, la validez en principio del sistema de la sujeción conjunta de todos los miembros de la unidad familiar al impuesto, no puede ser entendida en términos tan absolutos que permita ignorar la existencia en la práctica de supuestos en los que su aplicación concreta resulta imposible o produce efectos discriminatorios, sea porque modifica en términos que nada justifica el gravamen tributario que pesa sobre los sujetos pasivos, sea porque extiende la responsabilidad de éstos en razón de una solidaridad que, dadas las circunstancias, adolece de la misma falta de justificación.

**En la medida en la que ni por su tenor literal, ni a través de la remisión a otros preceptos, el art. 4.2 abre posibilidad alguna de sujeción separada al impuesto de los miembros de la unidad familiar, para atender esos supuestos en los que la sujeción conjunta es imposible o carece de toda justificación, pero sólo en esa medida, la norma en él contenida ha de ser considerada contraria a la Constitución.** Que esa posibilidad a que nos referimos sea establecida por el legislador como opción libre e incondicionada del contribuyente, junto a la sujeción conjunta, o como fórmula utilizable sólo en supuestos determinados, es cosa que únicamente al legislador toca decidir, en el caso de que no opte, como también es en principio constitucionalmente posible, por hacer de la sujeción separada al impuesto la regla universal, pues como es evidente este Tribunal ha de limitar su juicio a la opción realizada por el legislador de 1978, no modificada en lo sustancial por las reformas introducidas en 1985 y 1988. También es claro que, como ya decíamos respecto del art 24 de la Ley 44/1978 en el fundamento anterior, **la constatación de la**

**inconstitucionalidad del art. 4.2 de esta misma Ley no puede ir acompañada de la declaración de nulidad, pues su aplicación no ha violado ni viola preceptos constitucional alguno en todos aquellos casos, sin duda la mayoría, en los que entre los miembros de la unidad familiar sujetos conjunta y solidariamente al impuesto median las relaciones que justifican esta modalidad impositiva y, a través de ella, han podido beneficiarse también de algunas medidas de protección a la familia.**

En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, **de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art 39 1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art 38 1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6º) (RTC 1987/19) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad.**

Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento

**La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquéllos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión.** Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los arts 4 2 y 24 1 b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Más detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la Ley

La primera de tales precisiones es la que arranca de la constatación de que **los preceptos de la Ley 44/1978 declarados inconstitucionales formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a la Constitución no puede alcanzarse mediante la sola anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en términos compatibles con la Constitución.** La infracción del principio constitucional de igualdad no podría ser reparada, en este caso, mediante la pura y simple extensión a los contribuyentes integrados en unidades familiares del régimen legal establecido para la tributación de quienes no lo están, pues, como es obvio, tal hipotética equiparación no sólo desconocería la legitimidad constitucional, repetidamente afirmada en esta Sentencia, que en principio tiene la sujeción conjunta al impuesto, sino que también habría de provocar, en el actual marco normativo, resultados irracionales e incompatibles, a su vez, con la igualdad, en la medida en que otras piezas del sistema legal (destacadamente, el sistema de deducciones) no han sido afectadas por el fallo de inconstitucionalidad y permanecen, por consiguiente, en vigor, una vez depurada la Ley de las disposiciones viciadas

Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional, al que en un proceso como el que ahora concluye, sólo le corresponde apreciar la conformidad o desconformidad con la Constitución de los preceptos enjuiciados (art 27 1 de su Ley Orgánica), cuya ilegitimidad constitucional, sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución.

La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptible de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquéllas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art 40 1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art 9 3 C E), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría -como con razón observa el representante del Gobierno- un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales.

Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCION DE LA NACION ESPAÑOLA,

Ha decidido

Declarar

1 ° La inconstitucionalidad y nulidad, con los efectos que se indican en el fundamento undécimo, de los arts 7, apartado tercero, 31, apartado segundo, y 34, apartados tercero y sexto, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre

2 ° La inconstitucionalidad del art 4 2 de la citada Ley, en cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de sujeción separada

3 ° La inconstitucionalidad del art 24, apartado b), de la misma Ley, en la redacción anterior a la Ley 37/1988, en cuanto que no incluye entre los períodos impositivos

inferiores a un año, el correspondiente a los matrimonios contraídos en el curso del mismo

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado»

Dada en Madrid, a veinte de febrero de mil novecientos ochenta y nueve -Firmado. Francisco Tomás y Valiente -Gloria Begué Cantón -Angel Latorre Segura -Francisco Rubio Llorente -Luis Díez-Picazo y Ponce de León.-Antonio Truyol Serra.-Fernando García-Mon y González-Regueral -Carlos de la Vega Benayas -Eugenio Díaz Eimil -Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer -Jesús Leguina Villa -Luis López Guerra -Rubricado



**UNIVERSIDAD CENTROMERICANA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO**  
**PRIMERA GUÍA**

**PROFESOR**  
**Róger Quant**

Managua, 16 de septiembre de 2010

## **ÍNDICE**

- 1. Introducción**
- 2. Objetivos Generales**
- 3. Contenido Temático**
- 4. Orientaciones metodológicas**

**TEMA: ESTUDIO DEL DESARROLLO DEL DERECHO TRIBUTARIO HASTA NUESTROS DÍAS**

**1. Introducción**

El Derecho Tributario existe porque existen normas jurídicas que crean los tributos y establecen el procedimiento para su aplicación. El estudiante del Derecho Tributario debe tener muy presente que los tributos son una realidad gracias al Derecho. Y además una realidad viva, social, injertada, por así decirlo, en la vida cotidiana de cada ciudadano.

Siendo el tributo una realidad viva, una creación, una institución de derecho, destinada a aplicarse a diario por los procedimientos legalmente establecidos, una exposición completa en cuanto a su contenido y su sistemática del mismo debe contener tres grandes conjuntos de temas:

1. En primer lugar, estudio de las normas tributarias que regulen la creación o establecimiento de tributos, y la aplicación de estos, una vez establecidos.
2. En segundo lugar, ha de exponerse el proceso jurídico de establecimiento de los tributos, lo que comporta analizar dos grandes cuestiones:
  - a. El poder tributario o potestad tributaria.
  - b. Estudiar el proceso de creación de los tributos, es decir, la de la estructura del tributo o de sus elementos constitutivos a través de los cuales la ley los configura.
3. El tercer gran tema, el proceso jurídico para su aplicación en cada caso. Es el proceso de actuación de la ley tributaria.

**2. Objetivos**

1. Dotar al alumno de las bases teóricas fundamentales inherentes a las instituciones jurídicas elementales del Derecho Tributario.
2. Desarrollar la capacidad de análisis frente a supuestos existentes en el ordenamiento jurídico tributario nacional.
3. Proveer al discente de los fundamentos básicos del desarrollo teórico del Derecho Tributario como rama autónoma y área científica del Derecho Público.
4. Capacitar al alumno en el conocimiento de los principios de justicia tributaria material y formal que ordenan el sistema de Derecho Tributario.
5. Delimitar las notas conceptuales de las diversas categorías básicas conforme a las aportaciones doctrinarias y jurisprudenciales más importantes, y realizar un análisis detallado de la incardinación de las mismas en el derecho positivo nicaragüense.
6. Analizar las instituciones más importantes devenidas de la realización de la obligación jurídica tributaria por parte del contribuyente, desde una perspectiva que asegure el respecto de sus derechos y garantías.

## 7. Contenido Temático

| Unidad | Nombres   |
|--------|---|
| I      | Concepto y Contenido del Derecho Tributario   |
| II     | La teoría tradicional sobre las fuentes del Derecho Tributario                                    |
| III    | La eficacia de las leyes tributarias en el tiempo   |
| IV     | La interpretación de las normas tributarias   |
| V      | La potestad tributaria normativa  |
| VI     | Los principios de justicia tributaria y los límites a la potestad tributaria normativa del Estado |

## 8. Orientaciones metodológicas

1. El estudiante debe buscar el material, seleccionar por tema. Se recomienda el libro de derecho tributario titulado: Lecciones de Derecho Tributario a Distancia, de los Profesores Reynaldo Balladares y Francisco Somarriba, de 2009. Derecho Tributario I. Eusebio González y Ernesto Lejeune. 2da edición. Plaza Universitaria Ediciones. El Código Tributario de la República de Nicaragua, la Ley de Equidad Fiscal y la Constitución Política de la República de Nicaragua. Debe hacer uso de Internet para la investigación.
2. El estudiante debe haber leído los temas a desarrollarse antes de los encuentros.
3. Para los seis temas de ésta guía debe analizar y contestar las siguientes preguntas:
  - a. ¿Cuál es el concepto de Derecho Tributario?
  - b. ¿Cuáles son las etapas metodológicas más destacables del Derecho Tributario a través de los últimos cien años?
  - c. ¿Cuál es el objeto de estudio del Derecho Tributario?
  - d. ¿Qué se entiende por Hacienda Pública?
  - e. ¿Cuáles son las clases de ingresos de la Hacienda Pública?
  - f. Explique con sus propias palabras la Teoría Tradicional de las Fuentes del Derecho Tributario
  - g. ¿Qué es potestad reglamentaria y facultad interpretativa?
  - h. ¿Cuáles son las dificultades a salvar y formas que puede revestir la codificación tributaria en Nicaragua?
  - i. ¿Qué se entiende por vigencia de norma tributaria?
  - j. ¿Cuáles son las diferencias entre territorialidad y residencia efectiva?

- k. Hable sobre las distintas formas de interpretación de las normas tributarias
  - l. En Nicaragua, ¿qué teoría se aplica para la interpretación de la norma tributaria?
  - m. Hable sobre el art. 4 del Código Tributario
  - n. Comente los preceptos constitucionales más destacados sobre tributación
  - o. ¿Qué entiende por potestad tributaria normativa de los municipios?
  - p. Diga el concepto de parafiscalidad
  - q. Hable sobre los principios de justicia tributaria y los límites de potestad tributaria normativa del Estado
4. El estudiante debe estar preparado para contestar de una a dos preguntas de control sobre el tema del encuentro anterior, antes del inicio de los encuentros.
5. Si el estudiante contesto las preguntas de esta guía estará en condiciones de debatir sobre el tema en clase durante los encuentros. Al mismo tiempo garantiza su preparación básica para los exámenes.

Para consultas:

Dirección electrónica: [quant\\_ra@hotmail.com](mailto:quant_ra@hotmail.com)

Teléfono: 8408-2204

¡Buena suerte!

**UNIVERSIDAD CENTROMERICANA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO**  
**SEGUNDA GUÍA**

**PROFESOR**  
**Róger Quant**

Managua, 16 de septiembre de 2010





## **ÍNDICE**

- 1. Introducción**
- 2. Objetivos Generales**
- 3. Contenido Temático**
- 4. Orientaciones metodológicas**

**TEMA: ESTUDIO DEL DESARROLLO DEL DERECHO TRIBUTARIO HASTA NUESTROS DÍAS**

**1. Introducción**

El Derecho Tributario existe porque existen normas jurídicas que crean los tributos y establecen el procedimiento para su aplicación. El estudiante del Derecho Tributario debe tener muy presente que los tributos son una realidad gracias al Derecho. Y además una realidad viva, social, injertada, por así decirlo, en la vida cotidiana de cada ciudadano.

Siendo el tributo una realidad viva, una creación, una institución de derecho, destinada a aplicarse a diario por los procedimientos legalmente establecidos, una exposición completa en cuanto a su contenido y su sistemática del mismo debe contener tres grandes conjuntos de temas:

1. En primer lugar, estudio de las normas tributarias que regulen la creación o establecimiento de tributos, y la aplicación de estos, una vez establecidos.
2. En segundo lugar, ha de exponerse el proceso jurídico de establecimiento de los tributos, lo que comporta analizar dos grandes cuestiones:
  - a. El poder tributario o potestad tributaria.
  - b. Estudiar el proceso de creación de los tributos, es decir, la de la estructura del tributo o de sus elementos constitutivos a través de los cuales la ley los configura.
3. El tercer gran tema, el proceso jurídico para su aplicación en cada caso. Es el proceso de actuación de la ley tributaria.

**2. Objetivos**

1. Dotar al alumno de las bases teóricas fundamentales inherentes a las instituciones jurídicas elementales del Derecho Tributario.
2. Desarrollar la capacidad de análisis frente a supuestos existentes en el ordenamiento jurídico tributario nacional.
3. Proveer al discente de los fundamentos básicos del desarrollo teórico del Derecho Tributario como rama autónoma y área científica del Derecho Público.
4. Capacitar al alumno en el conocimiento de los principios de justicia tributaria material y formal que ordenan el sistema de Derecho Tributario.
5. Delimitar las notas conceptuales de las diversas categorías básicas conforme a las aportaciones doctrinarias y jurisprudenciales más importantes, y realizar un análisis detallado de la incardinación de las mismas en el derecho positivo nicaragüense.
6. Analizar las instituciones más importantes devenidas de la realización de la obligación jurídica tributaria por parte del contribuyente, desde una perspectiva que asegure el respecto de sus derechos y garantías.

## 7. Contenido Temático

| Unidad | Nombres  |
|--------|--|
| VII    | Los principios de legalidad y de seguridad jurídica en la esfera tributaria  |
| VIII   | El principio de igualdad en materia tributaria   |
| IX     | El principio de capacidad contributiva   |
| X      | El principio de progresividad  |
| XI     | Concepto de tributo  |
| XII    | Los fines extrafiscales de la imposición   |
| XIII   | Elementos constitutivos del tributo  |
| XIV    | La base imponible  |
| XV     | Elementos constitutivos de la obligación tributaria y beneficios tributarios   |
| XVI    | Los sujetos de la potestad de imposición   |
| XVII   | El sustituto del contribuyente: características y modalidades  |
| XVIII  | Capacidad. Dominio. Representación   |
| XIX    | La diferencia entre la obligación tributaria y la obligación civil desde el punto de vista de su extinción. Introducción |
| XX     | Garantías del crédito tributario   |
| XXI    | El ilícito tributario  |
| XXII   | Las sanciones tributarias  |
| XXIII  | Delitos contra la Hacienda Pública   |

## 8. Orientaciones metodológicas

1. El estudiante debe buscar el material, seleccionar por tema. Se recomienda el libro de derecho tributario titulado: Lecciones de Derecho Tributario a Distancia, de los Profesores Reynaldo Balladares y Francisco Somarriba, de 2009. Derecho Tributario I de Eusebio González y Ernesto Lejeune, 2da edición, de Plaza Universitaria Edición. El Código Tributario de la República de Nicaragua, la Ley de Equidad Fiscal y la Constitución Política de la República de Nicaragua. Debe hacer uso de Internet para la investigación.
2. El día 13 de noviembre se realizará un seminario con el objetivo de consolidar los conocimientos adquiridos y preparar a los discentes para el segundo parcial.
3. Para los 17 temas de ésta guía debe analizar y contestar las siguientes preguntas:
  - a. ¿Qué entiende por Principio de legalidad?

- b. ¿Qué entiende por eficacia en el plano normativo del Principio de legalidad?
- c. Hable brevemente sobre la eficacia en el plano aplicativo del Principio de legalidad
- d. ¿Qué recursos pueden invocarse de acuerdo al art. 95 del Código Tributario?
- e. ¿Qué entiende por Principio de seguridad jurídica?
- f. Hable sobre el Principio de reserva de ley
- g. De acuerdo a las ideas estudiadas, la doctrina y la jurisprudencia internacional, resuma brevemente el contenido del Principio de igualdad.
- h. El Principio de proporcionalidad constituye una herramienta eficaz de los juicios que requieren una sanción positiva en los términos de Principio de igualdad, este principio se subdivide en tres sub-principios que permiten la actuación de la vertiente material de igualdad ¿Cuáles son?
- i. ¿Qué entiende por capacidad contributiva, hace relación la Constitución a este principio?
- j. ¿Cuáles son los índices de capacidad contributiva, explique.
- k. El requisito sine qua non para la consideración legítima de los índices de capacidad contributiva es que estos sean reales, efectivos y actuales. ¿Qué implicancia tiene en la creación de impuestos?
- l. Los índices de capacidad contributiva directos son renta y patrimonio, el sistema tributario que impuesto le aplica al mismo? De igual manera al índice indirecto gasto, ¿qué impuesto se aplica?
- m. El problema de fondo reside en la correcta apreciación contributiva. Explique.
- n. Explique con sus palabras la línea de conexión del principio de capacidad contributiva con el principio de igualdad.
- o. ¿Qué entiende por principio de progresividad?
- p. Hable brevemente sobre la progresividad como realización de igualdad de hecho.
- q. Diga el concepto de tributo de nuestra legislación.
- r. Clasificación de los tributos, hable brevemente de ellos.
- s. Hable brevemente sobre qué entiende sobre prestación patrimonial obligatoria, y para qué se destina.
- t. ¿Qué entiende por extrafiscalidad?
- u. ¿Cuáles son los fines extrafiscales de la imposición?
- v. Si los fines extrafiscales se enmarcan en un estado social de Derecho, mencione tres valores fundamentales que persigue.
- w. Explique brevemente la función de las medidas tributarias de desarrollo económico y social.
- x. ¿Qué entiende por base imponible?
- y. Mencione como se clasifica la base imponible.
- z. ¿Qué es cuota tributaria?
- aa. Mencione las características de los beneficios tributarios.
- bb. Minoración técnica y beneficios tributarios diferencia de ambos.
- cc. Mencione los sujetos de la potestad de imposición. Hable brevemente de ellos.
- dd. ¿Qué dice nuestro código tributario respecto la definición de sujeto pasivo?
- ee. Hable brevemente sobre las características del sustituto de contribuyente.
- ff. Responsable retenedor quienes son según nuestro código?
- gg. Capacidad jurídica es equivalente a capacidad tributaria, explique.
- hh. ¿Qué es capacidad de obrar?
- ii. Concepto de domicilio tributario según el código tributario?
- jj. ¿Qué es el domicilio especial?

- kk. Concepto del pago de la obligación tributaria.
- ll. Hable brevemente sobre los diferentes requisitos a saber: subjetivos, objetivos, formales y temporales.
- mm. Qué entiende por prescripción como forma de extinción de las obligaciones tributarias?
- nn. Hable brevemente que entiende por privilegio general y privilegio especial sobre bienes muebles e inmuebles.
- oo. Qué es derecho de afección y derecho de retención?
- pp. Haga un esquema sobre el ilícito tributario tipificado y no tipificado.
- qq. Mencione los caracteres del ilícito tributario.
- rr. Hable brevemente sobre las infracciones tributarias.
- ss. Hable brevemente sobre las sanciones tributarias.
- tt. Mencione las clases de sanciones aplicables de acuerdo al CTr.
- uu. Hable brevemente sobre el arto. 140, 141 CTr. Sobre los delitos tributarios.

- 4. Durante el Curso de Derecho Tributario, los estudiantes deberán ir contestando las preguntas de acuerdo a los temas de los encuentros, de tal forma de llevar un conocimiento básico al encuentro con el profesor y poder debatir en clase.
- 5. Si responde al cuestionario de la primera guía y segunda guía, asegura el material básico de preparación de los exámenes.
- 6. El estudiante debe estar preparado para contestar de una a dos preguntas de control sobre el tema del encuentro anterior, antes del inicio de los encuentros.

Para consultas:

Dirección electrónica: [quant\\_ra@hotmail.com](mailto:quant_ra@hotmail.com)

Teléfono: 8408-2204

¡Buena suerte!



# va más lejos



Estimado/a estudiante :

La Universidad Centroamericana se complace en tenerlo/a como estudiante de la modalidad de educación a distancia e integrante de la comunidad educativa UCA. Al configurar este nuevo entorno de enseñanza y aprendizaje le hemos preparado específicamente este texto o módulo autoformativo, con un enfoque eminentemente pedagógico, para que usted por sí mismo/a y de manera responsable e independiente, logre con facilidad los aprendizajes de la unidad curricular que desarrolla.

El texto que ahora tiene en sus manos le proporciona información relevante para su proceso de aprendizaje. En él encontrará holísticamente integrados los componentes del proceso didáctico: objetivos, contenidos, actividades, sistema de autoevaluación y procesos de retroalimentación para la autorregulación de sus aprendizajes.

Apoyarán el autoaprendizaje del módulo, profesores tutores y compañeros de grupo que periódicamente se reunirán con usted en la universidad, para aclarar, profundizar, perfeccionar y validar los conocimientos teóricos, prácticos y actitudinales obtenidos en la solución de la propuesta educativa de este módulo. De igual manera contará con asesorías individuales para reorientar y reafirmar los resultados de su estudio.

Esperamos que los logros sean los que usted, la UCA y la sociedad nicaragüense esperan. Reciba nuestro saludo y nuestra bienvenida



20078